

COLLECTION  
NOTES D'INFORMATION

NI XVI.

# Le commissaire aux comptes et les attestations

décembre 2012



Compagnie nationale des commissaires aux comptes  
16 avenue de Messine - 75008 Paris

## SOMMAIRE SYNTHETIQUE

<b>AVANT-PROPOS .....</b>	<b>11</b>
<b>1 TYPOLOGIE DES ATTESTATIONS .....</b>	<b>13</b>
1.1 ATTESTATIONS PREVUES PAR UN TEXTE LEGAL OU REGLEMENTAIRE .....	13
1.2 ATTESTATIONS VISEES PAR LA NEP 9030.....	14
1.3 NIVEAU D'ASSURANCE .....	14
1.4 TABLEAU RECAPITULATIF.....	14
<b>2 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE LA NEP 9030 .....</b>	<b>23</b>
2.1 CONDITIONS D'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	23
2.2 FORMALISATION DE L'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	36
2.3 ETABLISSEMENT D'UNE LETTRE DE MISSION .....	36
2.4 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	37
2.5 ETABLISSEMENT DE L'ATTESTATION .....	48
2.6 DOCUMENTATION DES TRAVAUX.....	62
2.7 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	63
2.8 RELATIONS AVEC LES COMMISSAIRES AUX COMPTES D'UNE ENTITE CONTROLEE OU CONTROLANTE..	64
<b>3 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>66</b>
3.1 INTERVENANTS PREVUS PAR LES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES .....	66
3.2 CONDITIONS D'ACCEPTATION .....	67
3.3 FORMALISATION DE L'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	67
3.4 NECESSITE D'UNE LETTRE DE MISSION.....	67
3.5 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	67
3.6 DECLARATIONS DE LA DIRECTION.....	69
3.7 ETABLISSEMENT DE L'ATTESTATION .....	69
3.8 DOCUMENTATION DES TRAVAUX.....	73
3.9 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	73
<b>4 QUESTIONS SPECIFIQUES .....</b>	<b>74</b>
4.1 REVELATION DES FAITS DELICTUEUX .....	74
4.2 OBLIGATIONS DANS LE CADRE DE LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME .....	74
4.3 DELAI DE PRESCRIPTION .....	74
4.4 ETENDUE DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS UNE ENTITE N'AYANT PAS DESIGNE DE COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	75
4.5 INFORMATIONS A ATTESTER ISSUES DE COMPTES CERTIFIES INCLUANT UNE (DES) OBSERVATION(S)..	76
4.6 INCIDENCES SUR LA MISSION DE CERTIFICATION DES COMPTES DES ANOMALIES IDENTIFIEES LORS DE L'INTERVENTION D'ETABLISSEMENT D'UNE ATTESTATION.....	77
<b>5 EXEMPLES D'ATTESTATIONS ETABLIES EN APPLICATION DE LA NEP 9030 .....</b>	<b>78</b>
5.1 PREAMBULE.....	78
5.2 ATTESTATION TYPE ETABLIE EN APPLICATION DE LA NEP 9030.....	79
5.3 CHIFFRE D'AFFAIRES (PAR EXEMPLE : POUR UN CONTRAT DE LICENCE, UN BAIL, ...) .....	86
5.4 DEMANDE D'INDEMNISATION AU TITRE DE L'ALLOCATION SPECIFIQUE DE CHOMAGE PARTIEL .....	91
5.5 DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE .....	97
5.6 INFORMATIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION DESTINEE AU FONDS POUR LE FINANCEMENT DE L'ACCESSION A LA PROPRIETE .....	102
5.7 RATIOS (COVENANTS).....	106
5.8 SUBVENTIONS DIVERSES .....	117
<b>6 EXEMPLES D'ATTESTATIONS ETABLIES EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>122</b>
6.1 PREAMBULE.....	122
6.2 ATTESTATION TYPE ETABLIE EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES.....	123
6.3 ACTIONS D'AIDE A LA CREATION, A LA DIFFUSION DU SPECTACLE VIVANT ET ACTIONS DE FORMATION DES ARTISTES (ARTICLE L. 321-9 DU CODE DE LA PROPRIETE INTELLECTUELLE).....	131

6.4	CAPACITE FINANCIERE REQUISE POUR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC ROUTIER - DEMANDE D'AUTORISATION D'EXERCICE DE LA PROFESSION .....	135
6.5	CAPACITE FINANCIERE REQUISE POUR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC ROUTIER – DECLARATION ANNUELLE .....	141
6.6	COUT DEFINITIF DE L'ŒUVRE CINEMATOGRAPHIQUE OU AUDIOVISUELLE (ARTICLE 9-II DU DECRET N°2006-325 DU 20 MARS 2006) .....	145
6.7	MONTANT DU BENEFICE NET ET DES CAPITAUX PROPRES DANS LE CADRE DE LA PARTICIPATION DES SALARIES AUX RESULTATS DE L'ENTREPRISE (ARTICLE L. 3326-1 DU CODE DU TRAVAIL).....	150
6.8	MONTANT GLOBAL DES REMUNERATIONS VERSEES AUX PERSONNES LES MIEUX REMUNEREES (ARTICLE L. 225-115 4° DU CODE DE COMMERCE).....	156
6.9	MONTANT GLOBAL DES VERSEMENTS EFFECTUES EN APPLICATION DES 1 ET 4 DE L'ARTICLE 238 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS – MECENAT – (ARTICLE L. 225-115-5° DU CODE DE COMMERCE) .....	160
6.10	RAPPORT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION SUR L'ENSEMBLE DES SOMMES VERSEES EN APPLICATION DE L'ARTICLE L. 114-26 DU CODE DE LA MUTUALITE, DETAILLANT LES SOMMES ET AVANTAGES AU BENEFICE DE CHAQUE ADMINISTRATEUR (ARTICLE L. 114-17 DU CODE DE LA MUTUALITE).....	164
<b>7</b>	<b>AUTRES SUPPORTS OPERATIONNELS .....</b>	<b>169</b>
7.1	QUESTIONNAIRES D'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	169
7.2	EXEMPLES DE LETTRE DE MISSION EN CAS D'INTERVENTION DANS LE CADRE DE LA NEP 9030 .....	176
<b>8</b>	<b>ANNEXES – TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>181</b>
8.1	ACTIONS D'AIDE A LA CREATION, A LA DIFFUSION DU SPECTACLE VIVANT ET ACTIONS DE FORMATION DES ARTISTES .....	181
8.2	MONTANT DU BENEFICE NET ET DES CAPITAUX PROPRES DANS LE CADRE DE LA PARTICIPATION DES SALARIES AUX RESULTATS DE L'ENTREPRISE.....	183
8.3	MONTANT GLOBAL DES VERSEMENTS EFFECTUES EN APPLICATION DES 1 ET 4 DE L'ARTICLE 238 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS (MECENAT) – (ARTICLE L. 225-115 5° DU CODE DE COMMERCE) .....	184
8.4	MUTUELLES - CERTIFICATION PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES DU RAPPORT VISE A L'ARTICLE L. 114-17 DU CODE DE LA MUTUALITE, DETAILLANT LES SOMMES ET AVANTAGES AU BENEFICE DE CHAQUE ADMINISTRATEUR.....	187

## SOMMAIRE DETAILLE

<b>AVANT-PROPOS .....</b>	<b>11</b>
<b>1 TYPOLOGIE DES ATTESTATIONS .....</b>	<b>13</b>
1.1 ATTESTATIONS PREVUES PAR UN TEXTE LEGAL OU REGLEMENTAIRE .....	13
1.11 Définition des textes légaux et règlementaires .....	13
1.12 Doctrine applicable .....	14
1.2 ATTESTATIONS VISEES PAR LA NEP 9030.....	14
1.3 NIVEAU D'ASSURANCE .....	14
1.4 TABLEAU RECAPITULATIF.....	14
<b>2 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE LA NEP 9030 .....</b>	<b>23</b>
2.1 CONDITIONS D'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	23
2.11 Conditions relatives à l'entité .....	24
2.12 Conditions relatives aux informations sur lesquelles l'attestation peut porter .....	25
2.12.1 La notion de direction.....	26
2.12.2 La notion d'informations ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité .....	27
2.12.3 La notion d'éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.....	28
2.12.4 La notion d'informations qualitatives .....	30
2.12.5 Les limites lorsque les informations à attester contiennent des prévisions.....	30
2.12.6 Les limites liées au terme du mandat .....	30
2.12.7 Les autres limites.....	31
2.13 Conditions relatives au document à élaborer par l'entité.....	31
2.13.1 Les informations objet de l'attestation .....	31
2.13.2 La notion de dirigeant.....	32
2.13.3 La date d'établissement du document .....	32
2.14 Conditions relatives au respect du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes .....	32
2.14.1 Attestation demandée dans le cadre d'un litige .....	32
2.14.2 L'intérêt de l'entité.....	34
2.14.3 Autres éléments à considérer.....	34
2.15 Conditions relatives aux délais et aux ressources .....	34
2.16 Autres éléments susceptibles d'être pris en compte par le commissaire aux comptes ....	35
2.2 FORMALISATION DE L'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	36
2.3 ETABLISSEMENT D'UNE LETTRE DE MISSION .....	36
2.4 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	37
2.41 Généralités .....	37
2.42 Définitions .....	39
2.42.1 Concordance.....	39
2.42.2 Cohérence.....	39
2.42.3 Conformité .....	39
2.42.4 Présentation sincère.....	40
2.43 Techniques de contrôle .....	40
2.44 Typologie des travaux.....	41
2.44.1 Concordance.....	41
A) Les informations à attester sont extraites de comptes ayant fait l'objet d'un audit .....	42
B) Les comptes ne sont pas arrêtés.....	42
C) Le rapport de certification n'est pas établi.....	42
D) Les informations à attester sont extraites en partie de comptes ayant fait l'objet d'un audit.....	42
E) Les informations à attester sont extraites de la comptabilité mais sont établies à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit.....	42

2.44.2	Cohérence.....	43
2.44.3	Conformité .....	43
2.44.4	Présentation sincère.....	44
<b>2.45</b>	<b>Situations particulières.....</b>	<b>44</b>
2.45.1	Informations à attester se rapportant à une entité contrôlée ou contrôlante.....	44
2.45.2	Informations à attester se rapportant à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes.....	45
2.45.3	Informations à attester au cours du premier exercice d'un nouveau mandat.....	45
2.45.4	Informations à attester incluant des prévisions ou correspondant à des prévisions.....	46
<b>2.46</b>	<b>Déclarations de la direction .....</b>	<b>47</b>
<b>2.5</b>	<b>ETABLISSEMENT DE L'ATTESTATION .....</b>	<b>48</b>
<b>2.51</b>	<b>Forme de l'attestation .....</b>	<b>48</b>
2.51.1	Titre.....	49
2.51.2	Identité du destinataire au sein de l'entité .....	49
2.51.3	Introduction.....	49
2.51.4	Responsabilités respectives .....	50
	A) De l'entité .....	50
	B) Du commissaire aux comptes .....	50
	C) Mentions des limites et précisions.....	52
2.51.5	Nature et étendue des travaux mis en œuvre .....	53
2.51.6	Conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis .....	55
	A) Conclusion sans observation .....	56
	B) Conclusion avec observation(s).....	57
	C) Impossibilité de conclure.....	58
	D) Précisions.....	59
2.51.7	Remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation.....	59
2.51.8	Date .....	60
2.51.9	Identification et signature du commissaire aux comptes .....	60
	A) Principes .....	60
	B) Commissaire aux comptes ayant également la qualité d'expert de justice .....	60
<b>2.52</b>	<b>Date, destinataires et communication de l'attestation.....</b>	<b>61</b>
2.52.1	Date .....	61
2.52.2	Destinataires et communication de l'attestation.....	61
<b>2.53</b>	<b>Langue de rédaction.....</b>	<b>61</b>
<b>2.6</b>	<b>DOCUMENTATION DES TRAVAUX.....</b>	<b>62</b>
<b>2.7</b>	<b>CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.....</b>	<b>63</b>
<b>2.71</b>	<b>Signature de l'attestation .....</b>	<b>63</b>
2.71.1	Principes.....	63
2.71.2	Refus de signature de l'attestation par l'un des co-commissaires .....	63
<b>2.72</b>	<b>Communication avec le co-commissaire aux comptes sur l'intervention.....</b>	<b>64</b>
<b>2.8</b>	<b>RELATIONS AVEC LES COMMISSAIRES AUX COMPTES D'UNE ENTITE CONTROLEE OU CONTROLANTE..</b>	<b>64</b>
<b>3</b>	<b>INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>66</b>
<b>3.1</b>	<b>INTERVENANTS PREVUS PAR LES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>66</b>
3.11.1	« Le commissaire aux comptes » exclusivement.....	66
3.11.2	« Le commissaire aux comptes » parmi d'autres intervenants .....	66
3.11.3	« Un commissaire aux comptes ».....	66
<b>3.2</b>	<b>CONDITIONS D'ACCEPTATION .....</b>	<b>67</b>
<b>3.3</b>	<b>FORMALISATION DE L'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....</b>	<b>67</b>
<b>3.4</b>	<b>NECESSITE D'UNE LETTRE DE MISSION.....</b>	<b>67</b>
<b>3.5</b>	<b>TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....</b>	<b>67</b>
<b>3.51</b>	<b>Intervention effectuée par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de l'entité.....</b>	<b>67</b>
<b>3.52</b>	<b>Intervention effectuée par « un commissaire aux comptes » qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité .....</b>	<b>68</b>

3.6	DECLARATIONS DE LA DIRECTION.....	69
3.7	ETABLISSEMENT DE L'ATTESTATION .....	69
3.71	<b>Forme de l'attestation .....</b>	<b>69</b>
3.71.1	Titre.....	70
3.71.2	Identité du destinataire au sein de l'entité .....	70
3.71.3	Introduction .....	70
3.71.4	Responsabilités respectives .....	71
3.71.5	Nature et étendue des travaux mis en œuvre .....	71
3.71.6	Conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis .....	71
3.71.7	Liaison avec le texte légal ou réglementaire prescrivant l'intervention .....	71
3.71.8	Clause de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation .....	71
3.71.9	Autres remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation.....	72
3.71.10	Date .....	72
3.71.11	Identification et signature du commissaire aux comptes.....	72
3.72	<b>Date, destinataires et communication de l'attestation.....</b>	<b>72</b>
3.72.1	Date .....	72
3.72.2	Destinataires et communication de l'attestation.....	72
3.73	<b>Langue de rédaction.....</b>	<b>72</b>
3.8	DOCUMENTATION DES TRAVAUX.....	73
3.9	CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	73
<b>4</b>	<b>QUESTIONS SPECIFIQUES .....</b>	<b>74</b>
4.1	REVELATION DES FAITS DELICTUEUX .....	74
4.2	OBLIGATIONS DANS LE CADRE DE LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME.....	74
4.3	DELAI DE PRESCRIPTION .....	74
4.4	ETENDUE DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS UNE ENTITE N'AYANT PAS DESIGNE DE COMMISSAIRE AUX COMPTES .....	75
4.5	INFORMATIONS A ATTESTER ISSUES DE COMPTES CERTIFIES INCLUANT UNE (DES) OBSERVATION(S)..	76
4.6	INCIDENCES SUR LA MISSION DE CERTIFICATION DES COMPTES DES ANOMALIES IDENTIFIEES LORS DE L'INTERVENTION D'ETABLISSEMENT D'UNE ATTESTATION.....	77
<b>5</b>	<b>EXEMPLES D'ATTESTATIONS ETABLIES EN APPLICATION DE LA NEP 9030.....</b>	<b>78</b>
5.1	PREAMBULE.....	78
5.2	ATTESTATION TYPE ETABLIE EN APPLICATION DE LA NEP 9030.....	79
5.3	CHIFFRE D'AFFAIRES (PAR EXEMPLE : POUR UN CONTRAT DE LICENCE, UN BAIL, ...)	86
5.31	<b>Obligations des entités.....</b>	<b>86</b>
5.31.1	Champ d'application .....	86
5.31.2	Responsabilités des entités .....	86
5.32	<b>Travaux du commissaire aux comptes.....</b>	<b>86</b>
5.32.1	Objectifs de l'intervention.....	86
5.32.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	86
5.32.3	Etablissement de l'attestation .....	87
5.33	<b>Exemple d'attestation .....</b>	<b>87</b>
5.4	DEMANDE D'INDEMNISATION AU TITRE DE L'ALLOCATION SPECIFIQUE DE CHOMAGE PARTIEL .....	91
5.41	<b>Obligations des entités .....</b>	<b>91</b>
5.41.1	Champ d'application .....	91
5.41.2	Responsabilités des entités .....	91
5.42	<b>Travaux du commissaire aux comptes.....</b>	<b>92</b>
5.42.1	Acceptation de l'intervention .....	92
5.42.2	Objectifs de l'intervention.....	92
5.42.3	Contrôles du commissaire aux comptes .....	92
	A) Informations historiques .....	92
	B) Informations prévisionnelles .....	93
5.42.4	Etablissement de l'attestation.....	93
	A) Informations historiques.....	93

	B) Informations prévisionnelles .....	93
	C) Dans tous les cas.....	94
5.43	Exemple d'attestation .....	94
5.5	DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE .....	97
5.51	Obligations des entités.....	97
5.51.1	Champ d'application .....	97
5.51.2	Responsabilités des entités .....	98
5.52	Travaux du commissaire aux comptes.....	98
5.52.1	Objectifs de l'intervention.....	98
5.52.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	98
5.52.3	Etablissement de l'attestation .....	98
5.53	Exemple d'attestation .....	99
5.6	INFORMATIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION DESTINEE AU FONDS POUR LE FINANCEMENT DE L'ACCESSION A LA PROPRIETE .....	102
5.61	Obligations des CIL.....	102
5.61.1	Champ d'application .....	102
5.61.2	Responsabilité des CIL.....	102
5.62	Travaux du commissaire aux comptes.....	103
5.62.1	Objectifs de l'intervention.....	103
5.62.2	Date de l'intervention.....	103
5.62.3	Contrôles du commissaire aux comptes .....	103
5.62.4	Etablissement de l'attestation.....	103
5.63	Exemple d'attestation .....	104
5.7	RATIOS (COVENANTS).....	106
5.71	Obligations des sociétés.....	106
5.71.1	Champ d'application .....	106
5.71.2	Responsabilités des sociétés .....	106
5.72	Travaux du commissaire aux comptes.....	106
5.72.1	Acceptation de l'intervention .....	106
5.72.2	Objectifs de l'intervention.....	107
5.72.3	Date de l'intervention.....	107
5.72.4	Contrôles du commissaire aux comptes .....	108
5.72.5	Etablissement de l'attestation.....	108
5.73	Exemple d'attestation .....	109
5.74	Exemple de lettre de mission .....	112
5.75	Exemple de lettre d'affirmation.....	116
5.8	SUBVENTIONS DIVERSES .....	117
5.81	Obligations des entités.....	117
5.81.1	Champ d'application .....	117
5.81.2	Responsabilités des entités .....	117
5.82	Travaux du commissaire aux comptes.....	117
5.82.1	Objectifs de l'intervention.....	117
5.82.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	117
5.82.3	Etablissement de l'attestation.....	118
5.83	Exemple d'attestation .....	118
<b>6</b>	<b>EXEMPLES D'ATTESTATIONS ETABLIES EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>122</b>
6.1	PREAMBULE.....	122
6.2	ATTESTATION TYPE ETABLIE EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES.....	123
6.3	ACTIONS D'AIDE A LA CREATION, A LA DIFFUSION DU SPECTACLE VIVANT ET ACTIONS DE FORMATION DES ARTISTES (ARTICLE L. 321-9 DU CODE DE LA PROPRIETE INTELLECTUELLE).....	131
6.31	Obligations des sociétés.....	131

6.31.1	Champ d'application .....	131
6.31.2	Responsabilités des sociétés .....	131
6.32	<b>Travaux du commissaire aux comptes .....</b>	<b>131</b>
6.32.1	Objectifs de l'intervention .....	131
6.32.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	132
6.32.3	Etablissement de l'attestation .....	132
6.33	<b>Exemple d'attestation .....</b>	<b>132</b>
6.4	<b>CAPACITE FINANCIERE REQUISE POUR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC ROUTIER - DEMANDE D'AUTORISATION D'EXERCICE DE LA PROFESSION .....</b>	<b>135</b>
6.41	<b>Obligations des entités .....</b>	<b>135</b>
6.41.1	Champ d'application .....	135
6.41.2	Responsabilités des entités .....	136
6.42	<b>Travaux du commissaire aux comptes .....</b>	<b>136</b>
6.42.1	Objectifs de l'intervention .....	136
6.42.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	137
6.42.3	Etablissement de l'attestation .....	137
6.43	<b>Exemple d'attestation .....</b>	<b>138</b>
6.5	<b>CAPACITE FINANCIERE REQUISE POUR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC ROUTIER – DECLARATION ANNUELLE .....</b>	<b>141</b>
6.51	<b>Obligations des entités .....</b>	<b>141</b>
6.51.1	Champ d'application .....	141
6.51.2	Responsabilités des entités .....	141
6.52	<b>Travaux du commissaire aux comptes .....</b>	<b>142</b>
6.52.1	Objectifs de l'intervention .....	142
6.52.2	Date de l'intervention .....	142
6.52.3	Contrôles du commissaire aux comptes .....	142
6.52.4	Etablissement de l'attestation .....	142
6.53	<b>Exemple d'attestation .....</b>	<b>143</b>
6.6	<b>COÛT DEFINITIF DE L'ŒUVRE CINEMATOGRAPHIQUE OU AUDIOVISUELLE (ARTICLE 9-II DU DECRET N°2006-325 DU 20 MARS 2006) .....</b>	<b>145</b>
6.61	<b>Obligations des entités .....</b>	<b>145</b>
6.61.1	Champ d'application .....	145
6.61.2	Responsabilités des entités .....	145
6.62	<b>Travaux du commissaire aux comptes .....</b>	<b>145</b>
6.62.1	Objectifs de l'intervention .....	145
6.62.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	146
6.62.3	Etablissement de l'attestation .....	146
6.63	<b>Exemple d'attestation .....</b>	<b>147</b>
6.7	<b>MONTANT DU BENEFICE NET ET DES CAPITAUX PROPRES DANS LE CADRE DE LA PARTICIPATION DES SALAIRES AUX RESULTATS DE L'ENTREPRISE (ARTICLE L. 3326-1 DU CODE DU TRAVAIL).....</b>	<b>150</b>
6.71	<b>Obligations des entités .....</b>	<b>150</b>
6.71.1	Champ d'application .....	150
6.71.2	Responsabilités des entités .....	150
6.72	<b>Travaux du commissaire aux comptes .....</b>	<b>150</b>
6.72.1	Objectifs de l'intervention .....	150
6.72.2	Date de l'intervention .....	150
6.72.3	Contrôles du commissaire aux comptes .....	151
6.72.4	Etablissement de l'attestation .....	151
6.73	<b>Exemples d'attestation .....</b>	<b>152</b>
6.73.1	Attestation du commissaire aux comptes relative aux montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise .....	152



6.73.2	Attestation rectificative du commissaire aux comptes relative aux montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise .....	154
6.8	MONTANT GLOBAL DES REMUNERATIONS VERSEES AUX PERSONNES LES MIEUX REMUNEREES (ARTICLE L. 225-115 4° DU CODE DE COMMERCE).....	156
6.81	Obligations des sociétés.....	156
6.81.1	Champ d'application .....	156
6.81.2	Responsabilités des sociétés .....	156
6.81.3	Calcul de l'effectif.....	156
6.81.4	Personnes et sommes concernées .....	156
6.82	Travaux du commissaire aux comptes.....	157
6.82.1	Objectifs de l'intervention.....	157
6.82.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	157
6.82.3	Etablissement de l'attestation.....	157
6.83	Exemple d'attestation .....	158
6.9	MONTANT GLOBAL DES VERSEMENTS EFFECTUES EN APPLICATION DES 1 ET 4 DE L'ARTICLE 238 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS – MECENAT – (ARTICLE L. 225-115-5° DU CODE DE COMMERCE) .....	160
6.91	Obligations des sociétés.....	160
6.91.1	Champ d'application .....	160
6.91.2	Responsabilités des sociétés .....	160
6.91.3	Modalités de détermination du montant .....	160
6.92	Travaux du commissaire aux comptes.....	160
6.92.1	Objectifs de l'intervention.....	160
6.92.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	161
6.92.3	Etablissement de l'attestation.....	161
6.93	Exemple d'attestation .....	162
6.10	RAPPORT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION SUR L'ENSEMBLE DES SOMMES VERSEES EN APPLICATION DE L'ARTICLE L. 114-26 DU CODE DE LA MUTUALITE, DETAILLANT LES SOMMES ET AVANTAGES AU BENEFICE DE CHAQUE ADMINISTRATEUR (ARTICLE L. 114-17 DU CODE DE LA MUTUALITE).....	164
6.101	Obligations des mutuelles.....	164
6.101.1	Champ d'application .....	164
6.101.2	Définition des « sommes et avantages de toute nature versées » à chaque administrateur .....	164
6.102	Travaux du commissaire aux comptes.....	165
6.102.1	Objectifs de l'intervention.....	165
6.102.2	Contrôles du commissaire aux comptes .....	166
6.102.3	Etablissement de l'attestation.....	167
6.103	Exemple d'attestation .....	167
<b>7</b>	<b>AUTRES SUPPORTS OPERATIONNELS .....</b>	<b>169</b>
7.1	QUESTIONNAIRES D'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION .....	169
7.11	Questionnaire relatif à l'acceptation d'une intervention dans le cadre de la NEP 9030 .....	169
7.12	Questionnaire relatif à l'acceptation par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée d'une intervention consistant à établir une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire.....	173
7.2	EXEMPLES DE LETTRE DE MISSION EN CAS D'INTERVENTION DANS LE CADRE DE LA NEP 9030 .....	176
<b>8</b>	<b>ANNEXES – TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES .....</b>	<b>181</b>
8.1	ACTIONS D'AIDE A LA CREATION, A LA DIFFUSION DU SPECTACLE VIVANT ET ACTIONS DE FORMATION DES ARTISTES .....	181
a)	Article L. 122-10 du code de la propriété intellectuelle .....	181
b)	Article L. 132-20-1 du code de la propriété intellectuelle.....	181
c)	Article L. 214-1 du code de la propriété intellectuelle .....	182
d)	Article L. 217-2 du code de la propriété intellectuelle .....	182
e)	Article L. 311-1 du code de la propriété intellectuelle .....	183

8.2	MONTANT DU BENEFICE NET ET DES CAPITAUX PROPRES DANS LE CADRE DE LA PARTICIPATION DES SALARIES AUX RESULTATS DE L'ENTREPRISE.....	183
	a) Article L. 3326-1 du code du travail .....	183
	b) Article D. 3325-1 du code du travail .....	183
8.3	MONTANT GLOBAL DES VERSEMENTS EFFECTUES EN APPLICATION DES 1 ET 4 DE L'ARTICLE 238 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS (MECENAT) – (ARTICLE L. 225-115 5° DU CODE DE COMMERCE) .....	184
8.4	MUTUELLES - CERTIFICATION PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES DU RAPPORT VISE A L'ARTICLE L. 114-17 DU CODE DE LA MUTUALITE, DETAILLANT LES SOMMES ET AVANTAGES AU BENEFICE DE CHAQUE ADMINISTRATEUR.....	187
	a) Article L. 114-26 du code de la mutualité.....	187
	b) Article R. 114-4 du code de la mutualité.....	188
	c) Article R. 114-5 du code de la mutualité.....	188
	d) Article R. 114-6 du code de la mutualité.....	188
	e) Article R. 114-7 du code de la mutualité.....	188
	f) Article A. 114-0-26 du code de la mutualité .....	189

Il est fréquemment demandé au commissaire aux comptes de « viser », d'« attester », de « certifier » ... une information.

Ces différentes interventions sont généralement regroupées sous le vocable « attestations » qui ne fait l'objet de définition ni dans le code de commerce ni dans les normes d'exercice professionnel. Tout au plus peut-on dire qu'une attestation implique l'obtention d'un niveau d'assurance.

Des attestations peuvent être établies par le commissaire aux comptes en application des dispositions d'un texte légal ou réglementaire ou en application de la NEP 9030 - *Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes*, lorsque l'entité, en dehors de toute obligation issue d'un texte légal ou réglementaire, demande au commissaire aux comptes d'établir une attestation et que ce dernier accepte de le faire.

Cette note d'information a pour objectifs :

- de présenter une typologie des différentes attestations susceptibles d'être établies par le commissaire aux comptes ;
- d'explicitier les modalités pratiques de l'intervention du commissaire aux comptes dans le cadre de la NEP 9030 ou bien dans le contexte d'une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire ;
- de présenter différents exemples d'attestations ;
- de proposer au commissaire aux comptes des outils opérationnels de nature à faciliter la réalisation de son intervention.

En revanche, cette note d'information n'a pas pour objectif de traiter des attestations qui sont incluses dans le rapport sur les comptes annuels et notamment celle relative à l'exactitude et à la sincérité des informations relatives aux rémunérations et aux avantages de toute nature versés aux mandataires sociaux ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, prévues aux trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce. Cette intervention est abordée dans la NI 1 - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*. De même elle ne traite ni de l'attestation de l'établissement des autres informations requises aux articles L. 225-37, L. 225-68 et L. 226-10-1 du code de commerce visée au paragraphe 12 de la NEP 9505 - *Rapport du commissaire aux comptes établi en application des articles L. 225-235 et L. 226-10-1 du code de commerce sur le rapport du président*, ni des attestations susceptibles d'être établies dans le cadre des dispositions de l'article L. 225-102-1 alinéa 7 du code de commerce relatives à la présence de toutes les informations sociales, environnementales et sociétales devant figurer dans le rapport de gestion de certaines sociétés.

En outre, les attestations susceptibles d'être établies dans le cadre de la NEP 9070 - *Prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes rendues lors de la cession d'entreprises*, ne sont pas traitées dans la présente note d'information.

De même, certaines attestations sectorielles (par exemple : celles relatives aux OPCVM) ne sont pas traitées dans la présente note d'information et feront l'objet de publications ultérieures.

Enfin, les rapports tels que prévus par le règlement (CE) N°809/2004 du 29 avril 2004 (règlement « prospectus »), susceptibles d'être établis sur les prévisions ou les estimations du bénéfice ou bien sur les informations financières pro forma ou bien encore la lettre de fin de travaux ne sont pas abordés dans la présente note d'information. De même les rapports, parfois qualifiés « d'attestations » par abus de langage, susceptibles d'être établis dans le contexte des programmes européens de subventionnement de la recherche du type FP6 ou FP7 ou des subventions FCE, qui relèvent, selon le cas, des NEP 9010 - *Audit entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* ou 9040 - *Constats à l'issue de procédures convenues avec l'entité entrant*

dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, ne sont pas non plus traités dans la présente note d'information.

Cette note d'information constitue un guide pratique permettant de mieux appréhender les divers aspects de l'établissement d'attestations par le commissaire aux comptes, qu'elles se situent dans le cadre de la NEP 9030 ou bien de dispositions légales ou réglementaires et de faciliter la réalisation de ces interventions. Susceptible d'en éclairer l'application, elle ne se substitue en aucun cas à la NEP précitée.

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

Cohérence	Il y a cohérence entre deux chiffres ou informations issus de sources différentes lorsqu'ils ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble. La cohérence suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément.  (Cf. 2.42.2 de la présente note d'information)
Concordance	La concordance est la reprise à l'identique dans un document d'un chiffre ou d'une information figurant dans un autre document dont il est extrait. La concordance suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément.  (Cf. 2.42.1 de la présente note d'information)
Conformité	La conformité d'une information avec une règle, un principe, un texte légal ou réglementaire ... est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou réglementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est mesurée une information, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs. Elle ne peut pas être appréciée isolément. (Cf. 2.42.3 de la présente note d'information)
Présentation sincère	Une information est présentée de manière sincère si elle reflète fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu'elle a vocation à traduire, c'est-à-dire qu'elle traduit la réalité et ne comporte pas d'omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l'utilisateur.  (Cf. 2.42.4 de la présente note d'information)
Entité contrôlante	Entité qui contrôle une autre entité au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.
Entité contrôlée	Entité qui est contrôlée par une autre entité au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Les textes légaux et réglementaires cités dans cette note d'information correspondent à leur version en vigueur en date du 24 octobre 2012 (source « Légifrance »).

Les différents critères pouvant être pris en compte pour établir une typologie des attestations sont :

- le fait qu’elles sont prévues ou pas par un texte légal ou réglementaire ;
- l’utilisation dans le texte légal ou réglementaire concerné des termes « *le commissaire aux comptes* » ou « *un commissaire aux comptes* »<sup>1</sup> ;
- la possibilité laissée à l’entité, par le texte légal ou réglementaire concerné, de demander l’attestation à un autre intervenant que le commissaire aux comptes (l’inspecteur des impôts, ...)
- le caractère ponctuel ou récurrent de l’attestation ;
- le caractère sectoriel de l’attestation (mutuelles, transport public routier ...)
- l’objectif de l’attestation, qui est d’obtenir un niveau d’assurance sur :
  - la concordance ou la cohérence des informations objet de l’attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l’entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
  - la conformité des informations objet de l’attestation avec, notamment, les dispositions de textes légaux ou réglementaires, les dispositions des statuts, les stipulations d’un contrat, les éléments du contrôle interne de l’entité, les décisions de l’organe chargé de la direction, les principes figurant dans un référentiel ;
  - la sincérité de la présentation des informations objet de l’attestation ;
- le niveau d’assurance requis ;
- le fait que l’attestation, le cas échéant, bien que prévue par un texte légal ou règlementaire, ne peut pas être établie par le commissaire aux comptes en la forme prévue par ledit texte (cf. 3.2 de la présente note d’information).

Il convient d’observer que ces différents critères peuvent se combiner.

Dans la présente note d’information, le critère principal retenu est le fait que l’attestation soit ou pas prévue par un texte légal ou règlementaire.

### 1.1 ATTESTATIONS PREVUES PAR UN TEXTE LEGAL OU REGLEMENTAIRE

#### 1.11 Définition des textes légaux et règlementaires

Les attestations prévues par un texte légal ou règlementaire sont susceptibles de résulter :

- d’un règlement publié au journal officiel de l’Union européenne<sup>2</sup> ;
- d’un texte légal ou règlementaire publié au journal officiel de la République française.

Au sens de la présente note d’information, constituent des textes légaux et règlementaires publiés au journal officiel de la République française : les lois, les ordonnances, les décrets lois, les décrets, les arrêtés, qu’ils soient codifiés ou non.

En revanche, les attestations prévues par des dispositions statutaires ne résultant pas de textes légaux et règlementaires<sup>3</sup> ne s’imposent pas au commissaire aux comptes, mais peuvent, si les conditions relatives à la réalisation de diligences directement liées sont respectées et, s’il l’accepte, donner lieu à une intervention telle que visée par la NEP 9030.

---

<sup>1</sup> Concernant les différentes formulations contenues dans les textes légaux et règlementaires et leurs incidences éventuelles sur l’acceptation de l’intervention par le commissaire aux comptes, se référer au 3.1 de la présente note d’information.

<sup>2</sup> C’est-à-dire, d’un texte automatiquement applicable en droit national sans qu’une transposition dans le droit de chaque état membre de l’Union européenne soit nécessaire.

<sup>3</sup> En revanche, lorsque des statuts types sont imposés à des entités par un texte légal ou règlementaire, les attestations, le cas échéant, prévues par ces textes, s’imposent au commissaire aux comptes.

## 1.12 Doctrine applicable

Les travaux du commissaire aux comptes, en cas d'établissement d'une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire, sont effectués selon la doctrine professionnelle de la CNCC développée au 3 de la présente note d'information. Par ailleurs, des exemples d'attestations sont fournis au 6.

## 1.2 ATTESTATIONS VISEES PAR LA NEP 9030

Les attestations non prévues par un texte légal ou réglementaire ou celles prévues par un tel texte mais qui ne désigne pas explicitement « *le commissaire aux comptes* » ou « *un commissaire aux comptes* » ou bien encore « *le contrôleur légal des comptes* » relèvent de la NEP 9030 - *Attestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes*. Ces interventions sont développées au 2 de la présente note d'information et des exemples d'attestations sont fournis au 5.

Il convient d'observer que les attestations établies en application de la NEP 9030 peuvent concerner l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ainsi qu'une entité contrôlée ou contrôlante.

## 1.3 NIVEAU D'ASSURANCE

L'attestation, qu'elle résulte des dispositions d'un texte légal ou réglementaire ou bien de la mise en œuvre de la NEP 9030, implique l'obtention d'un niveau d'assurance qui permet d'étayer la conclusion formulée.

Cette caractéristique est un des éléments de différenciation avec le rapport établi lors de la réalisation de procédures convenues telles que visées par la NEP 9040. En effet, dans le rapport établi conformément à la NEP précitée, le commissaire aux comptes ne formule pas de conclusion mais présente des constats sur des éléments factuels, laissant le soin à l'utilisateur du rapport le soin de tirer ses propres conclusions à partir des constats rapportés.

La conclusion formulée dans l'attestation varie selon la nature des informations à attester, l'objet de l'attestation demandée, les travaux effectués, les éléments collectés et le niveau d'assurance requis, qui ne résulte ni d'un audit ni d'un examen limité. Elle est exprimée sous forme positive ou négative.<sup>4</sup>

## 1.4 TABLEAU RECAPITULATIF

Le tableau ci-après, qui n'a pas vocation à être exhaustif, présente différentes attestations, classées par ordre alphabétique et indique pour chacune d'entre elles, notamment, les objectifs du commissaire aux comptes, ainsi que, le cas échéant, la référence à la présente note d'information où l'attestation est abordée ou bien la référence au Bulletin de la CNCC dans lequel elle est traitée.

Indépendamment de ces exemples correspondant à des situations déterminées, sont présentés respectivement au 5.2 et au 6.2 de la présente note d'information un exemple type d'attestation établie en application de la NEP 9030 et un exemple type d'attestation établie en application de textes légaux ou réglementaires. Ces exemples types peuvent être utilisés et déclinés pour des attestations non couvertes par les situations recensées dans le tableau ci-après.

---

<sup>4</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d'information.

Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Actions d'aide à la création, à la diffusion du spectacle vivant et actions de formation des artistes	✓		Article L. 321-09 du code de la propriété intellectuelle	Sociétés de perception et de répartition des droits d'auteur et des droits des artistes-interprètes et des producteurs de phonogrammes et de vidéogrammes	Le commissaire aux comptes	Concordance et présentation sincère	Cf. 6.3
Besoin prévisionnel de trésorerie des OPCA et des OPACIF	✓ Avant le 15 du mois précédant le besoin de trésorerie		Article R. 6332-106-3 alinéa 2 du code du travail	OPCA et OPACIF	Un commissaire aux comptes	Concordance et conformité	Publication www.cncc.fr janvier 2011
Cantonnement des fonds de la clientèle des entreprises d'investissement	✓ Au moins tous les ans		Article 1er de l'arrêté du 2 juillet 2007 relatif au cantonnement des fonds de la clientèle des entreprises d'investissement	Entreprises d'investissement et succursales qui sont dûment habilitées à faire de la tenue de comptes, pour compte de tiers, à l'exclusion des entreprises d'investissement ayant le statut d'établissement de crédit	Leurs commissaires aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°150, juin 2008, p. 277
Capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier - Demande d'autorisation d'exercice de la profession	✓ Lors du dépôt de la demande d'autorisation d'exercice de la profession		Article 2 de l'arrêté du 3 février 2012	Entités qui demandent l'autorisation d'exercer la profession de : – transporteur public routier de marchandises, de déménagement et/ou loueur de véhicules industriels avec conducteur ; – transporteur public routier de personnes (avec des véhicules d'une capacité minimale de 4 places, conducteur compris).	Un expert-comptable ou, un commissaire aux comptes ou, le responsable d'un centre de gestion agréé	Concordance	Cf. 6.4
Capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier – Déclaration annuelle	✓ Chaque exercice, dans les six mois suivant la clôture		Article 3 de l'arrêté du 3 février 2012	Entreprises de transport public routier (cf. définition ci-dessus)	Un expert-comptable, un commissaire aux comptes ou un centre de gestion agréé	Concordance	Cf.6.5

Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Charges imputables aux obligations de service public de fourniture de gaz naturel au tarif spécial de solidarité	✓		Article L.121-36 alinéa 2 du code de l'énergie	Les fournisseurs de gaz naturel alimentant des clients au tarif spécial de solidarité (TSS)	Le commissaire aux comptes ou, pour les régies, le comptable public	Concordance et conformité	Publication ultérieure
Chiffre d'affaires (par exemple, pour un contrat de licence, un bail, ...)		✓			Le commissaire aux comptes	Concordance	Cf. 5.3
Comptabilité spéciale des mandataires de justice	✓ Chaque semestre civil		Articles L. 811-11-1, L. 812-9 alinéa 1, R. 814-29 et R.814-30 du code de commerce	Mandataires de justice	Le commissaire aux comptes	Conformité et concordance	Publication ultérieure
Compte-rendu de mission du contrôleur spécifique (Rapport annuel sur l'accomplissement de la mission du contrôleur spécifique)	✓ Annuel		Article L. 515-30 alinéa 5 code monétaire et financier	Sociétés de crédit foncier et sociétés de financement de l'habitat	Contrôleur spécifique choisi parmi les personnes inscrites sur la liste des commissaires aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p. 268
Conformité du logiciel de comptabilité des offices de notaires	✓ Tous les 3 ans		Article 5 1 de l'arrêté du 27 janvier 2006	Offices de notaires	Un commissaire aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°141, mars 2006, p.21 et ancienne norme 7-107
Conformité du logiciel de comptabilité des offices d'huissiers de justice	✓ Tous les 3 ans		Article 1 de l'arrêté du 31 mai 2011	Offices d'huissiers de justice	Un commissaire aux comptes	Conformité	Se référer, à titre d'illustration, à l'ancienne norme 7-107
Contrôle des comptes ouverts au nom des organismes de placement collectif dans les livres du dépositaire	✓ Annuelle		Article 323-10 du règlement général de l'Autorité des marchés financiers	Dépositaires d'organismes de placement collectif (OPC)	Le contrôleur légal des comptes du dépositaire	Conformité	Publication www.cncc.fr 12 février 2010
Coût définitif de l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle	✓		Article 9-II du décret n°2006-325 du 20 mars 2006	Entreprises de production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles mentionnées au I de l'article 220 <i>sexies</i> du code général des impôts	Un commissaire aux comptes	Concordance et conformité	Cf. 6.6



Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Déclaration de créance	✓		Article L. 622-25 du code de commerce	Entités faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire	Sur demande du juge commissaire, le commissaire aux comptes ou, s'il n'en a pas été désigné, l'expert-comptable	Concordance	NI XIV
Demande de retrait d'agrément (établissement de crédit, établissement de crédit prestataire de services d'investissement, entreprise d'investissement, établissement de paiement)		✓		<ul style="list-style-type: none"> <li>– établissements de crédit ;</li> <li>– établissements de crédit prestataire de services d'investissement ;</li> <li>– entreprises d'investissement ;</li> <li>– établissements de paiement ;</li> </ul> qui demandent le retrait de leur agrément.	Le commissaire aux comptes  En présence de plusieurs co-commissaires aux comptes un seul peut signer l'attestation.	Concordance et conformité	Publication ultérieure
Demande de subvention ou d'avance au titre du fonds stratégique pour le développement de la presse	✓		Arrêté du 19 avril 2012	Entreprises dont les projets se rapportent à une publication imprimée ou à une agence de presse ou à un service de presse en ligne répondant aux critères exigés par le décret n°2012-484	Le commissaire aux comptes ou un membre de l'ordre des experts comptables	Concordance et conformité	Publication ultérieure
Demande d'indemnisation au titre de l'allocation spécifique de chômage partiel		✓ A chaque demande		Entreprises demandant une indemnisation au titre de l'allocation spécifique de chômage partiel	Le commissaire aux comptes ou l'expert-comptable	Concordance et conformité	Cf. 5.4
Détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité		✓		Entités visées à l'article L. 651-1 du code de la sécurité sociale	Le commissaire aux comptes	Concordance et conformité	Cf. 5.5

Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire (le cas échéant)	9030					
Disposition de fonds propres, à la date de la dernière année audité, à hauteur de 0.6 Euros par watt pour la réalisation de l'Installation, ainsi que pour l'ensemble des projets en file d'attente (photovoltaïque)	✓ A chaque demande		Article 9 de l'arrêté du 4 mars 2011	Entités productrices d'électricité produite par les installations utilisant l'énergie radiative du soleil, telles que visées au 3° de l'article 2 du décret du 6 décembre 2000, qui souhaitent conclure un contrat d'achat de leur production et dont la puissance crête des installations est supérieure à 9kW	Son commissaire aux comptes, un organisme bancaire ou un comptable public	Concordance	Publication ultérieure
Eco Emballages		✓ Chaque année		Toute entreprise qui met sur le marché français des produits emballés consommés ou utilisés par des ménages	Le commissaire aux comptes	Concordance et cohérence	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p.385
EcoFolio au titre de la déclaration annuelle des « papiers imprimés » et des « papiers à copier, enveloppes et pochettes postales»		✓ Chaque année		Tout donneur d'ordre qui émet ou fait émettre des imprimés papiers, y compris à titre gratuit, à destination des utilisateurs finaux	Le commissaire aux comptes, l'expert-comptable, à défaut, un représentant légal du co-contractant	Concordance	Publication ultérieure
Eco-organismes au titre de la déclaration annuelle des équipements électriques et électroniques (EEE) mis sur le marché national		✓ Chaque année		Producteur, c'est-à-dire : toute personne qui fabrique, importe ou introduit sur le marché national à titre professionnel des EEE	Le commissaire aux comptes, ou un expert-comptable, ou un représentant légal de l'entité	Concordance et cohérence	Publication ultérieure
Etat des renseignements statistiques et financiers (OPCA / OPACIF)	✓ Chaque année avant le 31 mai		Article R. 6332-30 du code du travail	OPCA / OPACIF	Le commissaire aux comptes	Concordance	Publication ultérieure
Etat des sommes échues et non payées au 31 décembre – Comptes prévisionnels de la saison en cours et de la saison suivante (clubs sportifs)		✓ 15 mars 15 mai 15 novembre		Clubs sportifs	Le commissaire aux comptes	Concordance et conformité	Bulletin CNCC n°163, septembre 2011, p.573

Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Etat établi par une société de crédit foncier ou une société de financement de l'habitat en application de l'instruction 2011-1-06 de l'Autorité de contrôle prudentielle relative au ratio de couverture des sociétés de crédit foncier ou des sociétés de financement de l'habitat	✓ Au 30 juin et au 31 décembre dans les trois mois suivant la date d'arrêté		Article L. 515-30 du code monétaire et financier	Sociétés de crédit foncier et sociétés de financement de l'habitat	Contrôleur spécifique choisi parmi les personnes inscrites sur la liste des commissaires aux comptes	Concordance et conformité	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p. 268
Gestion des déchets de piles et accumulateurs et d'équipements électriques et électroniques	✓		Décret n°2012-617 du 2 mai 2012	Entités qualifiées de producteur de piles et d'accumulateur au sens du 7° de l'article R. 543-125 du code de l'environnement	Le commissaire aux comptes du producteur ou, lorsque le producteur n'y est pas assujéti, l'expert-comptable du producteur ou le directeur financier du producteur	Concordance et conformité	Publication ultérieure
Informations relatives à la détermination de l'assiette de la contribution destinée au fonds pour le financement de l'accession à la propriété		✓		Comité interprofessionnel du logement	Le commissaire aux comptes	Concordance	Cf. 5.6
Inventaire du patrimoine de la société dans le cadre d'une procédure de sauvegarde	✓		Article L. 622-6-1 du code de commerce	Entités faisant l'objet d'une procédure de sauvegarde	Un commissaire aux comptes ou un expert-comptable, sauf s'il a été procédé, dans le jugement d'ouverture de la procédure, à la désignation d'un officier public ou d'un courtier de marchandises assermenté chargé de dresser l'inventaire	Concordance	NI XIV
Liste des créances des principaux fournisseurs de biens et services	✓		Articles L. 626-30-2 al.4 & R. 626-56 pour la sauvegarde ou L. 628-5 pour la sauvegarde financière accélérée	Entités faisant l'objet d'une procédure de sauvegarde ou d'une procédure de sauvegarde accélérée ou bien de redressement judiciaire	Le (ou les) commissaire(s) aux comptes ou à défaut l'expert-comptable	Concordance	NI XIV

Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Mode de détermination et de mise en œuvre des clés de répartition dans les organismes de moyens auxquels participent les institutions de retraite AGIRC/ARRCO		✓	Annexe 5 de l'accord du 10 février 2001, élaboré par les partenaires sociaux chargés de la gestion des régimes de retraite complémentaire AGIRC et ARRCO	Groupements de moyens auxquels une institution de retraite complémentaire AGIRC/ARRCO confie tout ou partie de sa gestion	Le commissaire aux comptes	Conformité et concordance	Publication ultérieure
Modes et résultats d'évaluation et méthodes de réexamen périodique de la valeur des immeubles	✓ Au 31 décembre		Article 5 du règlement 99-10 du CRBF	Sociétés de crédit foncier et sociétés de financement de l'habitat	Contrôleur spécifique choisi parmi les personnes inscrites sur la liste des commissaires aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p. 268
Montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées	✓ Chaque exercice		Article L. 225-115 4° du code de commerce	Sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions	Les commissaires aux comptes	Concordance	Cf. 6.8
Montant global des ressources hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public	✓ Chaque exercice		Articles 261 du code général des impôts et 242 C de l'annexe 2 du code général des impôts	Associations & fondations	Un commissaire aux comptes	Concordance et conformité	Bulletin CNCC n°136, décembre 2004, p. 697
Montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts – Mécénat	✓ Chaque exercice		Article L. 225-115 5° du code de commerce	Sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions	Les commissaires aux comptes	Concordance	Cf. 6.9
Montants du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise	✓ Chaque exercice		Article L. 3326-1 du code du travail	Entités versant de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise	Le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts	Conformité et concordance	Cf. 6.7
Non-perception de commissions illégales par les administrateurs de biens					<b>Cette attestation ne peut pas être délivrée par le commissaire aux comptes</b>		Cf. 2.14.3
Obligations d'économies d'énergie dans le cadre du dispositif des certificats d'économies d'énergie	✓		Décret n°2010-1663 du 29 décembre 2010	Entités fournisseurs d'énergie (électricité, gaz, chaleur, froid, fioul domestique, GPL et carburants pour automobiles)	Un commissaire aux comptes ou un expert-comptable ou le comptable public dans une régie	Concordance et conformité	Publication ultérieure

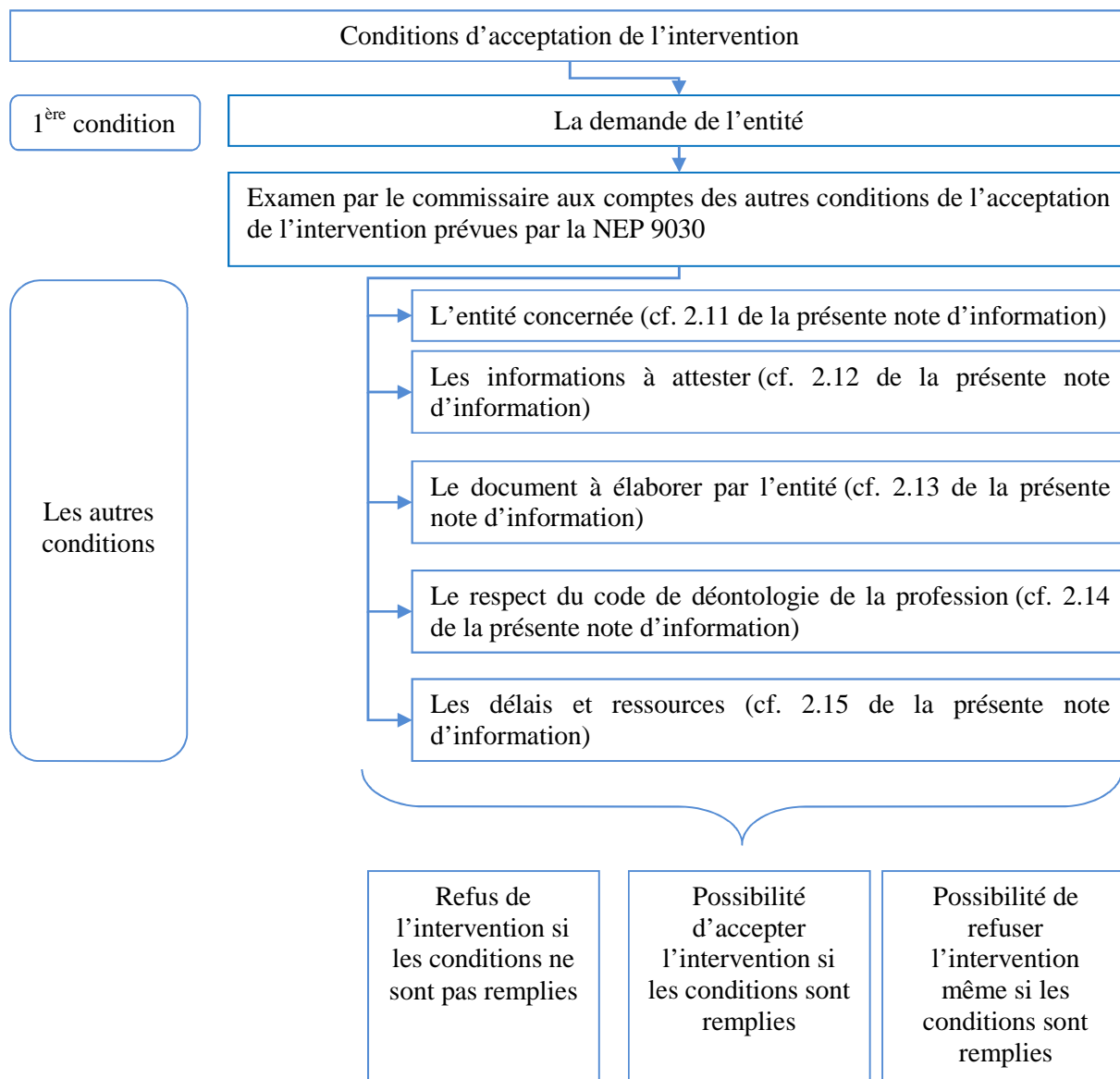
Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Organisme de cautionnement – Loi Hoguet – Pointe de trésorerie	✓ Chaque exercice		Article 38 du décret n° 72-678 du 20 juillet 1972	Entités exerçant une les activités visées à l'article 1 de la loi n°70-9 du 2 janvier 1970 et ayant choisi comme garant la Caisse des dépôts et consignations (dont gestion immobilière, transaction immobilière, ...)	Un expert-comptable, un comptable agréé ou le garant	Concordance	Publication ultérieure
Organisme de cautionnement – Loi Hoguet – Pointe de trésorerie		✓ Chaque exercice		Entités exerçant une les activités visées à l'article 1 de la loi n°70-9 du 2 janvier 1970 et <b>n'ayant pas choisi</b> comme garant la Caisse des dépôts et consignations (dont gestion immobilière, transaction immobilière, ...)	Le commissaire aux comptes, l'expert-comptable	Concordance	Publication ultérieure
Protection des avoirs en instruments financiers des clients des prestataires de services d'investissement	✓ Au moins tous les ans		Article 313-17-1 du règlement général de l'Autorité des marchés financiers	Prestataires de service d'investissement	Le contrôleur légal des comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°152, décembre 2008, p. 624
Qualification de l'activité de la société holding (en vue de permettre aux actionnaires de la société concernée de bénéficier d'un avantage fiscal)					<b>Cette attestation ne peut pas être délivrée par le commissaire aux comptes</b>		Cf. 2.14.2
Rapport de gestion des OPCA / OPACIF détaillant l'évolution des charges par nature et par destination, l'organisation et la mise en œuvre du contrôle interne et les différentes procédures permettant de fiabiliser l'usage des fonds	✓ Chaque année avant le 31 mai		Article R. 6332-31 du code du travail	OPCA / OPACIF	Le commissaire aux comptes	A déterminer	Publication ultérieure
Rapport du conseil d'administration sur l'ensemble des sommes versées en application de l'article L. 114-26 du code de la mutualité, détaillant les sommes et avantages au bénéfice de chaque administrateur	✓ Chaque exercice		Article L. 114-17 du code de la mutualité	Mutuelles	Le commissaire aux comptes	Conformité, concordance, présentation sincère	Cf. 6.10

Thème	Origine		Source légale ou réglementaire de l'attestation	Entité /secteur concernés	Qui	Objectifs	Référence dans la présente NI ou au Bulletin de la CNCC
	Texte légal ou réglementaire et périodicité (le cas échéant)	9030					
Ratio de couverture dans le cadre de d'émissions individuelles de « ressources » supérieures à 500 millions d'euros	✓ A chaque émission concernée		Articles L. 515-30 et R. 515-13 du code monétaire et financier	Sociétés de crédit foncier et sociétés de financement de l'habitat	Contrôleur spécifique choisi parmi les personnes inscrites sur la liste des commissaires aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p. 268
Ratio de couverture dans le cadre de programmes trimestriels d'émissions de « ressources privilégiées »	✓ A chaque trimestre d'émission		Articles L. 515-30 et R. 515-13 du code monétaire et financier	Sociétés de crédit foncier et sociétés de financement de l'habitat	Contrôleur spécifique choisi parmi les personnes inscrites sur la liste des commissaires aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p. 268
Ratios (covenant)		✓ Selon contrat (Chaque exercice a priori)			Le commissaire aux comptes	Concordance et conformité	Cf. 5.7
Souscription par une société de crédit foncier ou une société de financement de l'habitat de ses propres « obligations privilégiées »	✓ A chaque souscription		Article L. 515-32-1 du code monétaire et financier	Sociétés de crédit foncier et sociétés de financement de l'habitat	Contrôleur spécifique choisi parmi les personnes inscrites sur la liste des commissaires aux comptes	Conformité	Bulletin CNCC n°166, juin 2012, p. 268
Subventions diverses		✓			Le commissaire aux comptes	Concordance, conformité et cohérence	Cf. 5.8
Traduction		✓			Un commissaire aux comptes	Concordance et cohérence	Publication ultérieure

## 2 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE LA NEP 9030

### 2.1 CONDITIONS D'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Les conditions d'acceptation de l'intervention peuvent être schématisées comme suit :



Le paragraphe 01 de la NEP 9030 précise :

« Hors les cas prévus expressément par les textes légaux et réglementaires, une entité peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières. ».

Ainsi, la première condition à remplir pour que le commissaire aux comptes d'une entité puisse être en mesure d'accepter de réaliser une intervention conduisant à l'établissement d'une attestation, hors les

cas expressément prévus par les textes légaux et réglementaires<sup>5</sup>, est que l'entité dans laquelle il exerce son mandat lui en fasse la demande. Il convient d'observer que même si l'attestation porte sur une entité contrôlée ou contrôlante, c'est à l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé et, à cette seule entité, qu'il appartient de faire la demande.

La NEP 9030 n'apporte pas de précision sur le formalisme de cette demande. Elle peut donc être écrite (courrier ou mail) ou orale. Selon la forme choisie par l'entité, il appartient au commissaire aux comptes de documenter cette demande. Cette documentation peut être effectuée au travers du rappel dans la lettre de mission (cf. 2.3 de la présente note d'information) de la demande formulée.

Par ailleurs, les paragraphes 02 et 03 de la NEP 9030 indiquent respectivement :

« *Le commissaire aux comptes peut délivrer cette attestation si, conformément aux dispositions de l'article L. 822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel, et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.* »

« *La présente norme a pour objet de définir les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes peut délivrer l'attestation demandée, et les travaux qu'il met en œuvre pour ce faire.* »

Les autres conditions d'acceptation de la demande posées par la NEP 9030 portent sur :

- l'entité concernée (cf. 2.11 de la présente note d'information) ;
- les informations à attester (cf. 2.12 de la présente note d'information) ;
- le document à élaborer par l'entité (cf. 2.13 de la présente note d'information) ;
- le respect du code de déontologie de la profession (cf. 2.14 de la présente note d'information) ;
- les délais et ressources (cf. 2.15 de la présente note d'information).

Enfin, le paragraphe 10 de la NEP 9030 indique :

« *Dans tous les cas, le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention* ».

En pratique, il convient d'observer que des attestations, demandées notamment dans certains secteurs d'activité<sup>6</sup>, sont susceptibles de constituer des composantes inhérentes à l'acceptation du mandat de commissaire aux comptes dans ces entités. Dans ce cas, dès lors que la demande de l'entité et les conditions de réalisation de l'intervention répondent aux dispositions de la NEP 9030, le choix d'accepter ou de refuser l'intervention a généralement été effectué simultanément à l'acceptation du mandat de commissaire aux comptes dans cette entité.

## 2.11 Conditions relatives à l'entité

Le paragraphe 07 de la NEP 9030 précise :

« *Les informations sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre une attestation sont relatives à l'entité ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.* ».

---

<sup>5</sup> Cf. 1.1 de la présente note d'information pour la définition des textes légaux et réglementaires.

<sup>6</sup> Par exemple, pour certains clubs de football, les attestations relatives à l'état des sommes échues et non payées ou aux comptes prévisionnels de la saison en cours et de la saison suivante, demandées par la DNCG.



L'article L. 233-3 I et II du code de commerce dispose :

*« I. - Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre :*

*1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;*

*2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;*

*3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;*

*4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.*

*II. - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne. ».*

Ainsi, lorsque la demande de l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé s'inscrit dans le cadre de la NEP 9030 et porte sur une autre entité, il appartient au commissaire aux comptes de vérifier, préalablement à l'acceptation de l'intervention, que l'entité dans laquelle l'intervention est projetée est effectivement une entité contrôlée ou contrôlante au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce.

Par ailleurs, lorsque l'intervention demandée porte sur une entité contrôlée ou contrôlante dans laquelle le commissaire aux comptes n'exerce pas de mandat, pour accepter de l'effectuer, il prend également en considération sa connaissance de l'entité concernée, acquise par exemple pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, ainsi que la nature et l'étendue des travaux à réaliser pour obtenir le niveau d'assurance requis en fonction, notamment, du type d'information à attester et de la complexité qui s'y rapporte.

## 2.12 Conditions relatives aux informations sur lesquelles l'attestation peut porter

Le paragraphe 04 de NEP 9030 prévoit :

*« Les attestations que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peuvent porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.*

*Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière tels qu'énoncés au troisième alinéa du paragraphe 14 de la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. »*

### 2.12.1 La notion de direction

La notion de direction figurant au paragraphe 04 de la NEP 9030 doit être comprise telle qu'elle est définie dans l'avant-propos de la NI IV - *Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction*, à savoir :

« Le terme « direction » recouvre :

- le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité. (...);
- les membres des organes prévus par les statuts ou d'autres documents (règlement intérieur...) auxquels ces derniers attribuent des pouvoirs de direction (membres du comité de direction ou d'un comité exécutif...);
- les personnes ayant des compétences particulières sur un élément spécifique des comptes et exerçant une responsabilité à ce titre qui leur a été confiée par les dirigeants de l'entité (par exemple, directeur financier, directeur des ressources humaines, directeur commercial...). ».

Pour autant, cette définition relativement large ne dispense pas le commissaire aux comptes d'exercer son jugement professionnel pour apprécier, selon la nature de l'information à attester, le contexte de la demande, ..., quel est le niveau de direction approprié sous la responsabilité duquel l'information à attester doit être établie pour qu'il accepte d'effectuer l'intervention.

Par ailleurs, le paragraphe 17 de la NEP 9030, relatif à la forme de l'attestation, prévoit :

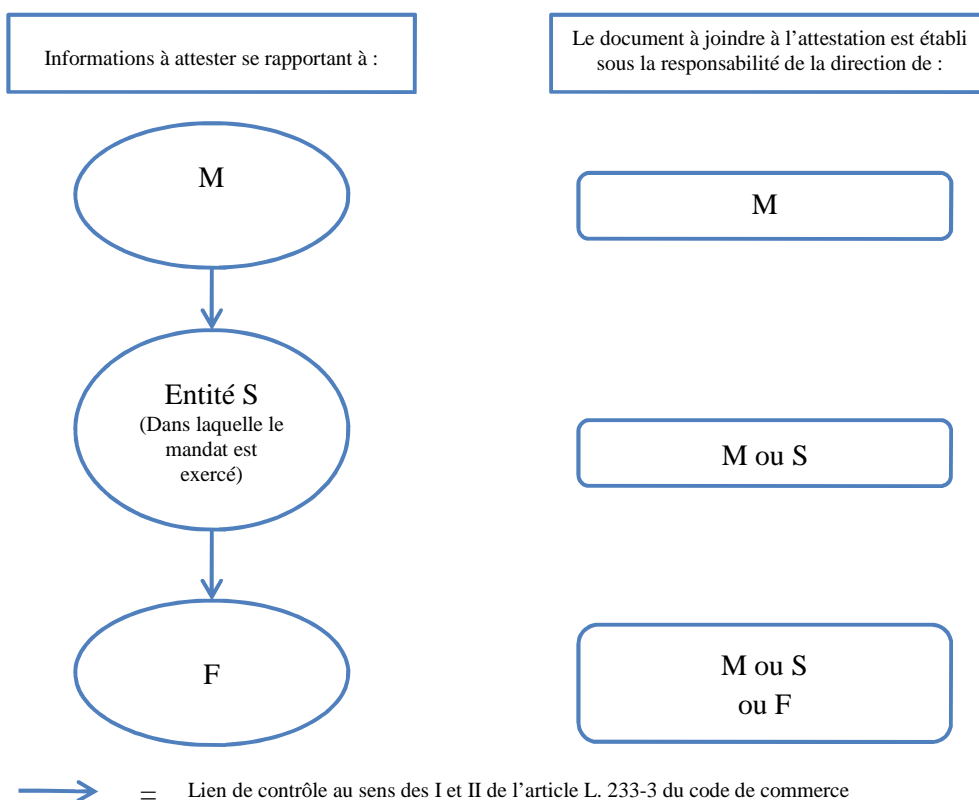
« L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction **de l'entité** <sup>[7]</sup> qui comprend les informations objet de l'attestation. ».

La NEP ne précise pas s'il s'agit de la direction de l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ou de la direction de l'entité contrôlée ou contrôlante dont les informations font l'objet de l'attestation. La CNCC considère que :

- c'est généralement à la direction de l'entité dont les informations sont à attester qu'il appartient de prendre la responsabilité de l'établissement de celles-ci ;
- dans certains cas, l'existence d'un lien de contrôle confère à la direction de l'entité qui contrôle l'entité dont les informations sont à attester une légitimité pour établir ces informations, comme illustré dans le schéma ci-après, où les lettres ont la signification suivante :
- S : entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ;
- M : entité contrôlant l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ;
- F : entité contrôlée par l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé.

---

<sup>7</sup> Mis en gras par nos soins pour les besoins de la rédaction de la présente note d'information.



### 2.12.2 La notion d'informations ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité

La notion d'« *informations ayant un lien avec la comptabilité* » est d'acception large. Elle vise les données enregistrées dans les comptes mais également les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité pouvant correspondre, par exemple, à des données budgétaires ou prévisionnelles ou bien à celles d'une comptabilité analytique, autonome ou non par rapport à la comptabilité générale<sup>8</sup> ou bien encore à des états de gestion. En général, ces informations sont exprimées en unités monétaires.

La notion de « *données sous-tendant la comptabilité* » correspond à des données qui ne sont pas enregistrées en tant que telles dans la comptabilité générale mais qui peuvent, par exemple, être enregistrées dans la comptabilité analytique « matières » ou bien sous-tendre des données qui sont enregistrées dans la comptabilité générale. Il peut s'agir, par exemple, des tonnages achetés ou vendus de matières, de marchandises, d'emballages ..., des consommations d'eau, de gaz, d'électricité ..., dès lors que les quantités stockées, consommées ou vendues valorisées se traduisent par un enregistrement dans la comptabilité générale. Il en est de même des rejets de CO<sub>2</sub>, dès lors qu'ils donnent lieu à un marché organisé des quotas et, que de ce fait, ils sont susceptibles de donner lieu à des enregistrements dans la comptabilité générale.

<sup>8</sup> Etant entendu que le terme « comptabilité générale » inclut la comptabilité auxiliaire.

### **2.12.3 La notion d'éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière**

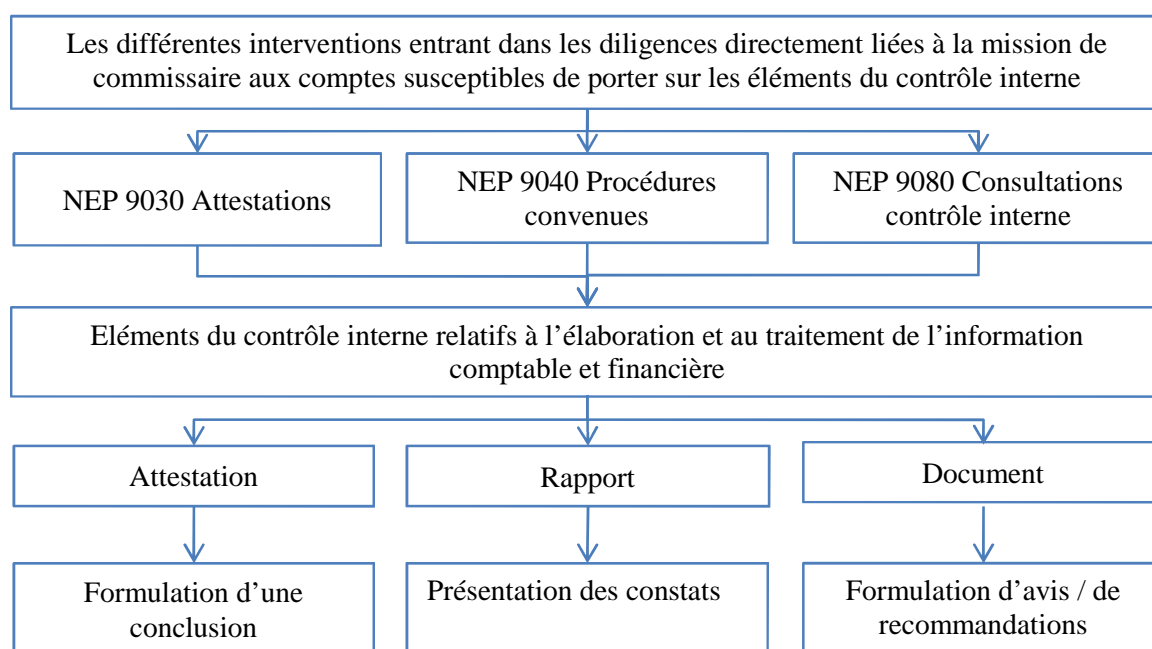
Les éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière énoncés au troisième alinéa du paragraphe 14 de la NEP 315 - *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives* sont :

« (...)

- *l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;*
- *les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;*
- *les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;*
- *les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;*
- *le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :*
  - *aux catégories d'opérations ayant un caractère significatif pour les comptes pris dans leur ensemble ;*
  - *aux procédures, informatisées ou manuelles, qui permettent d'initier, enregistrer et traiter ces opérations et de les traduire dans les comptes ;*
  - *aux enregistrements comptables correspondants, aussi bien informatisés que manuels ;*
  - *à la façon dont sont traités les événements ponctuels, différents des opérations récurrentes, susceptibles d'engendrer un risque d'anomalies significatives ;*
  - *au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes ;*
  - *la façon dont l'entité communique sur les éléments significatifs de l'information financière et sur les rôles et les responsabilités individuelles au sein de l'entité en matière d'information financière. A ce titre, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment à la communication entre la direction et les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce ou les autorités de contrôle ainsi qu'aux actions de sensibilisation de la direction envers les membres du personnel afin de les informer quant à l'impact que peuvent avoir leurs activités sur l'élaboration de l'information financière. »*

Si les informations objet de l'attestation peuvent porter sur des éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, il convient de rappeler que d'autres interventions sont également possibles à ce sujet.

Ces différentes interventions peuvent être schématisées comme suit :



Les différentes interventions entrant dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes susceptibles de porter sur les éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière peuvent consister en :

- des attestations relevant de la NEP 9030 ;
- des procédures convenues objet de la NEP 9040<sup>9</sup> ;
- des consultations visées par la NEP 9080<sup>10</sup>.

Lorsque l'intervention s'inscrit dans le cadre de la NEP 9030, le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, et formule une conclusion. L'attestation qu'il établit à l'issue de son intervention est conforme aux dispositions de la NEP 9030 (pour plus d'informations, se référer au 2.5 de la présente note d'information).

L'intervention, visée par le NEP 9030, portant sur des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, peut, par exemple :

- viser à obtenir un niveau d'assurance pour conclure sur la conformité, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs :
  - des éléments du contrôle interne avec un référentiel identifié ou les procédures décrites par l'entité ;
  - de la mise en œuvre des éléments du contrôle interne par rapport à la description faite par l'entité ;
- porter sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à

<sup>9</sup> Lorsque l'intervention consiste en la réalisation de procédures convenues telles que visées par la NEP 9040, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures convenues avec l'entité et relate les constats qui en résultent dans un rapport qui n'est pas conclusif mais factuel.

<sup>10</sup> Lorsque l'intervention relève de la NEP 9080, le commissaire aux comptes peut donner un avis sur les forces et faiblesses d'éléments du contrôle interne relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, apprécier la conception et/ou la mise en œuvre des contrôles, formuler des recommandations et vérifier, le cas échéant, leur fonctionnement réel.

l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière telles que visées par l'article L. 225-235 du code de commerce dans une entité qui n'est pas soumise à l'établissement du rapport prévu par l'article L. 225-37 ou l'article L. 225-68 du même code et qui établissent un tel rapport sur une base volontaire.

#### **2.12.4 La notion d'informations qualitatives**

Les informations qualitatives objet de l'attestation sont celles dont le commissaire aux comptes peut vérifier la conformité, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs, avec :

- les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
- les dispositions des statuts ;
- les stipulations d'un contrat ;
- les éléments du contrôle interne de l'entité ;
- les décisions de l'organe chargé de la direction ;
- les principes figurant dans un référentiel (notamment comptable ou de contrôle interne).

En revanche, l'attestation par le commissaire aux comptes d'informations qualitatives du type : « L'entité a été sauvée du dépôt de bilan par ... », « L'entité X est indépendante de l'entité Y... », n'est pas possible.

Par nature, des informations qualitatives ne sont pas chiffrées.

#### **2.12.5 Les limites lorsque les informations à attester contiennent des prévisions**

Le paragraphe 05 de NEP 9030 précise :

« Lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation. ».

Cette disposition de la NEP ne signifie pas que les informations objet de l'attestation entrant dans le champ de la NEP 9030 ne peuvent pas être des prévisions ou ne peuvent pas inclure des prévisions.<sup>11</sup>

Lorsque les informations objet de l'attestation sont des prévisions ou incluent des prévisions, l'attestation comporte une mention indiquant que le commissaire aux comptes ne peut se prononcer sur la possibilité de réalisation de celles-ci.<sup>12</sup>

#### **2.12.6 Les limites liées au terme du mandat**

Le commissaire aux comptes dont le mandat a pris fin ne peut plus accepter d'établir une attestation dans le cadre de la NEP 9030. En revanche, il peut, le cas échéant, examiner la demande de l'entité au regard du référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable.

---

<sup>11</sup> Cette NEP n'empêche pas non plus le commissaire aux comptes, s'il l'accepte eu égard notamment aux risques induits par ce type d'intervention, de viser l'obtention d'un niveau d'assurance lui permettant de conclure dans l'attestation que les hypothèses telles que décrites en annexe des prévisions constituent une base raisonnable pour l'établissement de ces prévisions.

<sup>12</sup> Concernant la rédaction de l'attestation, se référer au 2.51.6D) de la présente note d'information.

### 2.12.7 Les autres limites

Par ailleurs, pour apprécier s'il accepte ou pas de réaliser l'intervention, le commissaire aux comptes peut également prendre en considération les éléments suivants :

- le document préparé par l'entité et destiné à être joint à l'attestation comporte des informations qui ne seront pas couvertes par l'attestation. Cette situation n'est pas nécessairement un obstacle à l'acceptation de l'intervention. En revanche, le fait que ces informations ne sont pas couvertes doit être clairement exprimé dans l'attestation établie (pour plus d'informations, se référer au 2.51.3 de la présente note d'information) ;
- les comptes dont sont issues les informations à attester ont été certifiés avec réserves, voire ont fait l'objet d'un refus de certifier ;
- les informations à attester sont issues, par exemple, de la comptabilité analytique, qui n'a pas fait l'objet d'un audit. De ce fait, le niveau d'assurance requis pourra ne pas être obtenu ;
- les informations à attester sont particulièrement sensibles et les travaux effectués pour les besoins de la certification des comptes ou les travaux complémentaires à effectuer ne permettront pas d'atteindre le degré de précision souhaité et donc d'obtenir le niveau d'assurance requis (par exemple, lorsque de la conclusion de l'attestation dépend l'attribution d'une prime à un dirigeant).

### 2.13 Conditions relatives au document à élaborer par l'entité

Le paragraphe 06 de NEP 9030 indique :

« Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins :

- les informations objet de l'attestation ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document. ».

Il est donc exclu que le commissaire aux comptes établisse une attestation « **directe** » (du type : « nous attestons/déclarons que la société n'a aucune obligation d'enregistrement de ses actions » ou « en notre qualité de commissaire aux comptes nous ne voyons pas d'objections juridiques à la participation de la filiale F1 à la centralisation de trésorerie du groupe telle qu'elle est définie dans le contrat signé entre ... et ... »).

#### 2.13.1 Les informations objet de l'attestation

La NEP 9030 ne précise pas ce que doit contenir le document de l'entité s'agissant des informations objet de l'attestation.

Conformément à la doctrine constante de la CNCC, le commissaire aux comptes ne pouvant être dispensateur d'informations, il appartient à l'entité et à elle seule de préparer le document relatif aux informations à attester et d'y inclure également le contexte dans lequel ces informations ont été établies.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes apprécie si les méthodes, les modalités, les principales hypothèses et les interprétations retenues pour élaborer ces informations sont à indiquer dans le document préparé par l'entité.

Ce document peut par exemple renvoyer aux règles et méthodes comptables retenues pour l'établissement des comptes annuels ou consolidés publiés ou bien reprendre certaines d'entre elles.

### 2.13.2 La notion de dirigeant

La notion de « *dirigeant* » est à mettre en relation avec la notion de « *direction* » développée en 2.12.1 de la présente note d'information et recouvre généralement le représentant légal de l'entité et les autres membres des organes de direction définis par les textes légaux et réglementaires en fonction de la forme juridique de l'entité.

Pour les besoins d'une attestation et en fonction de l'objet de l'attestation ainsi que du contexte de son établissement, la notion de « *dirigeant* » peut également recouvrir un membre de la direction dûment habilité.

Lorsque l'entité concernée par l'attestation est une entité contrôlée ou contrôlante, conformément au paragraphe 06 de la NEP 9030, le document joint à l'attestation est signé par le dirigeant produisant l'information.<sup>13</sup>

### 2.13.3 La date d'établissement du document

La date d'établissement du document suppose la prise en considération par l'entité, le cas échéant, des événements postérieurs intervenus jusqu'à cette date.

## 2.14 Conditions relatives au respect du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

Le paragraphe 08 de NEP 9030 précise :

« *Le commissaire aux comptes s'assure :*

- (...);
- *et que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent notamment la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués.*

*Pour cela, il se fait préciser, en tant que de besoin, le contexte de la demande. »*

Le respect de la disposition précitée nécessite que le commissaire aux comptes, préalablement à l'acceptation de l'intervention, acquière une compréhension suffisante du contexte de la demande et de l'utilisation qui sera faite de l'attestation. La CNCC recommande que ces éléments de contexte et d'utilisation de l'attestation soient précisés dans la lettre de mission (cf. 2.3 de la présente note d'information) prévoyant cette intervention.

### 2.14.1 Attestation demandée dans le cadre d'un litige

Concernant la possibilité pour le commissaire aux comptes d'établir une attestation susceptible d'être produite en justice, le Haut Conseil du commissariat aux comptes, dans son avis 2011-18 du 9 juin 2011, a indiqué :

*« Le Haut Conseil rappelle que, sauf dispositions spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires, le commissaire aux comptes ne peut délivrer des attestations que sous réserve de se conformer aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux attestations entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. »*

---

<sup>13</sup> Pour plus d'information, se référer au 2.13 de la présente note d'information.



*Il relève ensuite qu'entre autres conditions, la norme rappelle les dispositions du 14° de l'article 10 du code de déontologie selon lesquelles « il est interdit au commissaire aux comptes de procéder, au bénéfice, à l'intention ou à la demande de la personne ou de l'entité dont il certifie les comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L.233-3 du code de commerce, à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel ces personnes seraient impliquées ».*

*Le commissaire aux comptes n'est donc pas autorisé à établir un document, qui comporterait une appréciation, susceptible d'être assimilée à une expertise demandée dans le cadre d'un contentieux.*

*D'autre part, il ne peut pas établir une attestation qui relèverait des dispositions de l'article 202 du code de procédure civile. ».*

L'article 202 du code de procédure civile dispose :

*« L'attestation contient la relation des faits auxquels son auteur a assisté ou qu'il a personnellement constatés.*

*Elle mentionne les nom, prénoms, date et lieu de naissance, demeure et profession de son auteur ainsi que, s'il y a lieu, son lien de parenté ou d'alliance avec les parties, de subordination à leur égard, de collaboration ou de communauté d'intérêts avec elles.*

*Elle indique en outre qu'elle est établie en vue de sa production en justice et que son auteur a connaissance qu'une fausse attestation de sa part l'expose à des sanctions pénales.*

*L'attestation est écrite, datée et signée de la main de son auteur. Celui-ci doit lui annexer, en original ou en photocopie, tout document officiel justifiant de son identité et comportant sa signature. ».*

Il résulte des dispositions de la NEP 9030 et des éclaircissements apportés par l'avis précité du Haut Conseil du commissariat aux comptes que, dès lors que les dispositions de ladite NEP et du code de déontologie de la profession sont respectées, il n'est pas interdit au commissaire aux comptes de délivrer une attestation destinée à être utilisée dans le cadre d'un litige.

Ainsi, lorsque l'entité indique clairement qu'elle entend produire l'attestation en justice, ou lorsque la demande de l'entité s'inscrit dans le cadre d'un litige et qu'il n'est pas exclu que l'attestation puisse être produite en justice, outre la vérification du respect des conditions de fond et de forme posées par la NEP 9030 (cf. 2.1 et 2.2 de la présente note d'information), le commissaire aux comptes est particulièrement vigilant dans la rédaction de l'attestation et vérifie que celle-ci est exempte de toute formulation d'une quelconque appréciation sur l'objet du litige.

A ce titre, après le paragraphe de description des responsabilités respectives, l'attestation peut notamment inclure des limites ou précisions ; pour des exemples de rédaction se référer au 2.51.4C) de la présente note d'information.

Par ailleurs, quel que soit le contexte dans lequel l'entité prévoit d'utiliser l'attestation, le commissaire aux comptes vérifie qu'elle ne relève pas des dispositions de l'article 202 du code de procédure civile, c'est-à-dire qu'il n'est pas conduit à relater « *des faits auxquels son auteur [le commissaire aux comptes] a assisté ou qu'il a personnellement constatés* », étant observé que cette situation ne devrait pas pouvoir se produire dans la mesure où :

- l'acceptation de l'intervention par le commissaire aux comptes suppose que la direction de l'entité a préparé un document contenant les informations à attester, et ;

- selon la doctrine constante de la CNCC, le commissaire aux comptes ne peut pas être dispensateur d'informations.

### 2.14.2 L'intérêt de l'entité

Par ailleurs, afin de vérifier que l'intervention demandée respecte les dispositions du code de déontologie de la profession, le commissaire aux comptes apprécie si la demande est dans l'intérêt de l'entité et non pas dans celui exclusif d'un ou plusieurs de ses actionnaires, associés, adhérents ou membres.

A titre d'exemple, le Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>14</sup> considère que les attestations du commissaire aux comptes « *qualifiant, sous sa responsabilité, la nature de l'activité de la société holding* », pour permettre à un ou plusieurs des actionnaires de bénéficier d'un régime fiscal de faveur, antérieurement prévues par l'instruction administrative du 8 novembre 1999, sont demandées dans l'intérêt exclusif des actionnaires concernés et non pas dans celui de la société et, que de ce fait, le commissaire aux comptes ne peut pas accepter de les établir. Il en est de même pour une attestation demandée par un actionnaire, dans le cadre d'une procédure de divorce à laquelle il est partie.

En revanche, lorsque des actions de préférence confèrent à leurs porteurs le droit d'obtenir une attestation, dans la mesure où les actionnaires de la société émettrice de ces actions ont approuvé l'avantage particulier correspondant, on peut considérer que l'établissement de cette attestation est dans l'intérêt de la société.

De même, la demande par une « société holding ISF » d'une attestation relative à la valeur liquidative de ses actions (ou des actions qu'elle détient) en vue de sa communication à ses investisseurs, en application des normes de la profession à laquelle appartient cette société, s'inscrit ainsi dans le prolongement des exigences requises pour les fonds communs de placement à risques (FCPR). Cette demande constitue donc une bonne pratique et est dans l'intérêt de la société concernée.

### 2.14.3 Autres éléments à considérer

Le commissaire aux comptes vérifie qu'il est en mesure d'établir l'attestation.

A titre d'exemple, le Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>15</sup> estime qu'il n'est pas possible pour le commissaire aux comptes d'établir une attestation relative à la non-perception de commissions illégales par les administrateurs de biens. En effet, l'appréciation du caractère « illégal » d'une situation implique la qualification juridique de faits qui normalement relève de la compétence d'autres personnes que le commissaire aux comptes.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes prend également en considération les risques d'atteinte à l'impartialité et de conflits d'intérêt susceptibles de résulter de l'intervention, par exemple lorsqu'il détient également un mandat dans une autre des entités parties au litige ou au contrat dans le contexte duquel la demande d'une attestation s'inscrit.

## 2.15 Conditions relatives aux délais et aux ressources

Le paragraphe 09 de la NEP 9030 indique :

« *Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il*

<sup>14</sup> Bulletin CNCC n°140, décembre 2005, CNP 2005-09, p. 667.

<sup>15</sup> Bulletin CNCC n°102, juin 1996, p. 292.

*dispose. ».*

Conformément à l'article 7 du code de déontologie de la profession, le commissaire aux comptes doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il lui appartient donc de considérer la compétence requise pour l'établissement de l'attestation demandée.

Lorsque le commissaire aux comptes estime qu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à la réalisation de l'intervention, conformément à l'article 7 du code précité, il peut faire appel à des experts indépendants de la personne ou de l'entité.

Dans ce cas, il peut utilement se référer aux principes figurant dans la NEP 620 – *Intervention d'un expert*.

## 2.16 Autres éléments susceptibles d'être pris en compte par le commissaire aux comptes

Pour décider d'accepter ou pas d'effectuer l'intervention, le commissaire aux comptes peut également prendre en considération les risques complémentaires de mise en cause de sa responsabilité, liés notamment à la complexité des informations à attester, à l'existence ou non d'un référentiel pour l'établissement de ces informations, à la portée de son attestation, ... .

Par exemple, la date à laquelle l'attestation est demandée et, en particulier, selon qu'elle se situe avant ou après la date d'arrêtés des comptes par l'organe compétent, la date d'établissement du rapport sur les comptes annuels ou consolidés ou bien encore la date d'approbation des comptes par l'organe délibérant de l'entité, est également un élément à prendre en considération par le commissaire aux comptes dans sa démarche d'acceptation de l'intervention. Ainsi, généralement, s'agissant d'attester la concordance d'un chiffre ou d'une information avec les comptes annuels ou consolidés, le commissaire aux comptes ne devrait accepter de le faire, selon les cas, que dès lors que les comptes sont arrêtés par l'organe compétent ou bien dès lors qu'il a établi son rapport sur les comptes annuels ou consolidés (cf. 2.44.1B) et C) de la présente note d'information).

Ainsi, dans les situations où les comptes ont été arrêtés par l'organe compétent et où les travaux d'audit des comptes ont été effectués mais où le rapport ne peut pas encore être établi en raison de certains travaux restant à finaliser (par exemple mise en forme et documentation du dossier, résolution de points non susceptibles d'affecter les comptes de manière significative, rapport de gestion non encore vérifié ou en cours de vérification, ...) et que les conditions suivantes sont réunies :

- les déclarations écrites spécifiques que le commissaire aux comptes juge nécessaire d'obtenir ont déjà été discutées avec la direction et, le cas échéant, le comité d'audit et leur inclusion dans la lettre d'affirmation restant à obtenir est acquise ;
- s'il est envisagé que le rapport de certification comporte une observation, le commissaire aux comptes a pu apprécier s'il est utile de faire état de cette observation dans l'attestation (cf. 4.5 de la présente note d'information) ;
- sauf événement imprévu, les comptes dont sont extraits les chiffres mentionnés dans l'attestation donneront lieu à une certification sans réserve ou à une certification avec réserves n'affectant pas les informations objet de l'attestation ;

le commissaire aux comptes peut estimer être en mesure d'accepter d'effectuer l'intervention, les travaux d'audit étant quasiment terminés.

Par ailleurs, pour décider d'accepter ou pas d'effectuer l'intervention, le commissaire aux comptes peut également prendre en considération le fait que les informations à attester se rapportent :

- à une entité contrôlée ou contrôlante (cf. 2.45.1 de la présente note d'information) ;

- à des exercices antérieurs à sa nomination (cf. 2.45.2 de la présente note d'information) ;
- au premier exercice d'un nouveau mandat (cf. 2.45.3 de la présente note d'information).

Enfin, le commissaire aux comptes s'efforce de comprendre les attentes de l'entité et de l'utilisateur final pour déterminer si l'intervention demandée ainsi que son produit fini relèvent d'une intervention du type attestation ou bien de procédures convenues. Dans le second cas, le commissaire aux comptes se réfère à la NEP 9040, effectue les travaux et établit le rapport tels que prévus par la NEP précitée.

## 2.2 FORMALISATION DE L'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Le paragraphe 08 de la NEP 9030 indique :

« *Le commissaire aux comptes s'assure :*

- *que la demande d'attestation respecte les conditions requises par la présente norme ;*
- (...) ».

La lettre de mission formalise l'acceptation de l'intervention et le fait que les conditions posées par la NEP 9030 sont respectées. S'il le juge opportun le commissaire aux comptes peut, en outre, choisir d'utiliser le questionnaire d'acceptation de l'intervention figurant au 7.11 de la présente note d'information.

## 2.3 ETABLISSEMENT D'UNE LETTRE DE MISSION

Le paragraphe 11 de NEP 9030 prévoit :

« *Le commissaire aux comptes applique les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une nouvelle lettre ou une lettre complémentaire, conformément aux principes de la norme susmentionnée.* <sup>[16]</sup> »

Le paragraphe 07 de NEP 210 indique :

« *Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes (...) détermine, d'autre part, si les circonstances exigent sa révision [de la lettre de mission], notamment pour les cas où il existerait : (...)*

- *la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.* <sup>[16]</sup> ».

Le paragraphe 10 de NEP 210 prévoit :

« *Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :*

- (...)
- *en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre à ce titre.* <sup>[16]</sup>».

<sup>16</sup> Mis en gras par nos soins pour les besoins de la rédaction de la présente note d'information.

Le paragraphe 08 de la NEP 210 indique :

« Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire. ».

Lorsque l'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées n'a pas été prévue dans la lettre de mission initiale, le commissaire aux comptes a le choix de l'intégrer soit dans une nouvelle lettre de mission, soit dans une lettre de mission complémentaire.

En pratique, l'intégration d'interventions s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à sa mission dans une nouvelle lettre de mission, c'est-à-dire une lettre qui se substitue à la lettre de mission initiale, suppose, qu'au moment où le commissaire aux comptes révisé sa lettre de mission initiale (cette révision pouvant, par exemple, être liée à l'évolution du chiffre d'affaires de l'entité ou à un changement de direction), il dispose des informations nécessaires sur l'attestation à établir. En outre, la récurrence de l'établissement de l'attestation est également un élément à prendre en considération pour décider d'inclure ou non cette intervention dans la nouvelle lettre de mission.

Lorsque le commissaire aux comptes n'estime pas nécessaire de réviser sa lettre de mission initiale ou lorsqu'il ne dispose pas des informations nécessaires sur l'attestation à établir pour l'inclure dans la nouvelle lettre de mission lorsqu'il la rédige ou bien encore lorsqu'il n'estime pas opportun d'inclure cette intervention dans la nouvelle lettre de mission, eu égard notamment au caractère non récurrent de cette intervention, il établit une lettre de mission complémentaire. La lettre de mission complémentaire ne se substitue pas à la lettre de mission initiale, mais a pour seul objet d'y apporter des compléments.

Un exemple de lettre de mission complémentaire figure au 7.2 de la présente note d'information ainsi que, le cas échéant, dans les développements figurant au 5.

Par ailleurs, la lettre de mission initiale du commissaire aux comptes peut inclure une mention de portée générale relative à l'éventualité de la réalisation de prestations entrant dans les diligences directement liées sa mission. Cette mention peut par exemple prendre la forme suivante :

« Nous pourrions être amenés à réaliser, à votre demande, des interventions complémentaires non couvertes par la présente lettre dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes. Les termes et conditions de ces interventions feront l'objet d'une lettre séparée et donneront lieu à une facturation distincte complémentaire.<sup>17</sup> ».

Toutefois, l'inclusion de cette mention dans la lettre de mission initiale n'exonère par le commissaire aux comptes du respect des dispositions relatives à la lettre de mission contenues dans les NEP 210 et 9030 et donc de l'établissement soit d'une nouvelle lettre de mission soit d'une lettre de mission complémentaire.

## 2.4 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

### 2.41 Généralités

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes, outre la prise en considération de l'objet et de l'utilisation projetée de l'attestation, considère le niveau d'assurance requis et conçoit et réalise les procédures destinées à l'obtenir.

---

<sup>17</sup> Cette mention est à adapter dans le cas d'interventions dans le cadre de diligences directement liées à la mission qui seraient récurrentes, intégrées dans un paragraphe « Nature et étendue de la mission » de la lettre de mission initiale et sous réserve de faire l'objet d'une description précise.

Il convient d'observer que, dans la majeure partie des cas, les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes ne sont pas de nature à permettre d'obtenir le niveau d'assurance requis par l'attestation. En effet, le paragraphe 07 de la NEP 330 – *Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques* prévoit :

« *La détermination de l'étendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure spécifique, relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes, sachant que, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.* ».

Or, l'importance des travaux effectués pour formuler une opinion sur les comptes pris dans leur ensemble ne permet généralement pas d'obtenir le même niveau d'assurance sur une information isolée.

A ce titre, les paragraphes 12, 13 et 14 de la NEP 9030 indiquent respectivement :

« *Le commissaire aux comptes détermine si les travaux réalisés pour les besoins de la certification des comptes lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée.* ».

« *Si ce n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.* ».

« *Les travaux complémentaires [à ceux effectués pour les besoins de la certification des comptes] peuvent consister à :*

- *vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;*
- *vérifier la conformité de ces informations avec, notamment :*
  - *les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;*
  - *les dispositions des statuts ;*
  - *les stipulations d'un contrat ;*
  - *les éléments du contrôle interne de l'entité ;*
  - *les décisions de l'organe chargé de la direction ;*
  - *les principes figurant dans un référentiel ;*
- *apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.* ».

Dans les développements figurant dans la présente note d'information, les termes « prendre connaissance » (employés, par exemple, concernant les procédures mises en place par l'entité pour produire l'information à attester) recouvrent les entretiens et les demandes d'informations auxquels il est procédé auprès de la direction et/ou d'autres personnes au sein de l'entité. En revanche, ces termes ne recouvrent pas les autres techniques de contrôles utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes et visées au paragraphe 18 de la NEP 315.

## 2.42 Définitions

### 2.42.1 *Concordance*

La concordance est la reprise à l'identique dans un document d'un chiffre ou d'une information figurant dans un autre document dont il est extrait. La concordance suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément.

On parle de concordance avec :

- des comptes annuels ou consolidés ou intermédiaires ;
- une ou plusieurs notes de l'annexe, ou un extrait d'une note de l'annexe ;
- la balance générale ;
- des balances auxiliaires ;
- des données chiffrées issues de la comptabilité ;
- une pièce comptable (factures, bons de livraison, ...) ;
- la comptabilité analytique (quantités, relevés d'heures, ...) ;
- ... .

### 2.42.2 *Cohérence*

Il y a cohérence entre deux chiffres ou informations issus de sources différentes lorsqu'ils ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble. La cohérence suppose qu'il y ait au moins deux chiffres ou informations à comparer. Elle ne peut pas être appréciée isolément.

Il convient d'observer que la cohérence n'est pas une version ou approche dégradée de la concordance. La cohérence implique l'existence d'un rapport logique et l'absence de contradictions entre deux chiffres ou informations. Elle n'a pas vocation à s'appliquer lorsqu'il s'agit de reproduire à l'identique dans un document un chiffre ou une information issus d'une autre source. Dans, ce dernier cas il s'agit de concordance.

On parle de cohérence :

- des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration ;
- des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions ;
- d'hypothèses entre elles ;
- d'un chiffre avec des paramètres de calcul ;
- d'une information avec des données de marché ou des indicateurs externes à l'entité ;
- d'une information avec la compréhension ou la connaissance que le commissaire aux comptes a de l'entité ;
- de la traduction en langue étrangère de tout ou partie des comptes annuels ou consolidés avec les comptes annuels ou consolidés établis en français ;
- ... .

### 2.42.3 *Conformité*

La conformité d'une information avec une règle, un principe, un texte légal ou réglementaire ... est la correcte application ou reproduction de cette règle, de ce principe ou de ce texte légal ou réglementaire. La conformité suppose une référence à laquelle est mesurée une information, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs. Elle ne peut pas être appréciée isolément.

On parle de conformité d'une information avec :

- le mode de calcul décrit dans un contrat d'emprunt ou dans un accord d'entreprise ;
- le mode opératoire décrit dans un manuel de procédures ;
- le mode de calcul d'un dividende précipitaire défini par les statuts ;
- le mode de calcul d'une rémunération avec les clauses d'un contrat de commissions ou la décision d'un comité de rémunérations ;
- l'objet social figurant dans les statuts ;
- les dispositions d'un texte légal ou réglementaire ;
- les décisions prises par l'organe délibérant ou compétent ;
- les principes figurant dans un référentiel ;
- ... .

#### **2.42.4 Présentation sincère**

Une information est présentée de manière sincère si elle reflète fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu'elle a vocation à traduire, c'est-à-dire qu'elle traduit la réalité et ne comporte pas d'omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l'utilisateur.

On parle de présentation sincère d'une information pour :

- la description d'un avantage en nature ;
- la description des facteurs déclencheurs du versement d'une prime ;
- la présentation synthétique d'une opération ou d'un contrat ;
- ... .

#### **2.43 Techniques de contrôle**

Le paragraphe 15 de la NEP 9030 indique :

« Pour réaliser ces travaux, le commissaire aux comptes utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme d'exercice professionnel relative au caractère probant des éléments collectés. (...) ».

Les techniques de contrôle visées au paragraphe 10 de la NEP 500 - *Caractère probant des éléments collectés* sont :

« (...) »

- l'inspection des enregistrements ou des documents, qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ;
- l'inspection des actifs corporels, qui correspond à un contrôle physique des actifs corporels ;
- l'observation physique, qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité ;
- la demande d'information, qui peut être adressée à des personnes internes ou externes à l'entité ;
- la demande de confirmation des tiers, qui consiste à obtenir de la part d'un tiers une déclaration directement adressée au commissaire aux comptes concernant une ou plusieurs informations ;
- la vérification d'un calcul ;
- la ré-exécution de contrôles, qui porte sur des contrôles réalisés à l'origine par l'entité ;
- les procédures analytiques, qui consistent à apprécier des informations financières à partir :
  - de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec



- des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité ou d'entités similaires ; et*
- *de l'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues. ».*

Ces techniques de contrôle peuvent s'utiliser seules ou en combinaison.

Le paragraphe 16 de la NEP 9030 précise :

« *Il [le commissaire aux comptes] s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés, au regard du niveau d'assurance requis, pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.* ».

## 2.44 Typologie des travaux

La conception et la réalisation de procédures permettant d'obtenir le niveau d'assurance requis incluent généralement :

- la connaissance générale de l'entité acquise au cours de l'exercice de la mission de certification des comptes et l'évaluation du risque d'anomalies significatives ;
- la prise de connaissance des procédures mises en place par l'entité pour produire l'information à attester ;
- l'examen des parties du contrat (de l'accord, ...) qui est à l'origine de la demande d'attestation ;
- l'appréciation des compétences requises et, le cas échéant, la décision de recourir à un expert ;
- en fonction des informations à attester, le suivi des points identifiés dans le cadre de l'audit ainsi que l'appréciation de l'incidence éventuelle de l'opinion exprimée dans le dernier rapport de certification des comptes établi et, notamment, la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier (cf. 2.51.6 de la présente note d'information) ou bien encore la (ou les) observation(s) exprimés (cf. 4.5 de la présente note d'information).

Parmi les techniques de contrôle visées au paragraphe 10 de la NEP 500 (cf. 2.43 de la présente note d'information), le commissaire aux comptes apprécie celles qu'il lui paraît opportun d'utiliser au regard de la nature des informations et du contexte de son intervention.

La nature et l'étendue des travaux visant à obtenir le niveau d'assurance requis sur les informations à attester varient d'une intervention à l'autre, notamment selon que l'information est issue totalement ou partiellement de comptes ayant fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité ou bien encore qu'elle se rapporte à une période sur laquelle aucuns travaux d'audit ou d'examen limité n'ont été réalisés. La simple mention dans l'attestation du fait que les comptes dont sont extraites les informations à attester n'ont pas fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité ne peut pas justifier l'absence de réalisation des travaux nécessaires à l'obtention du niveau d'assurance requis.

### 2.44.1 *Concordance*

Les travaux visant à attester la concordance d'une information incluent généralement :

- la vérification de la concordance entre les informations à attester figurant dans le document et celles figurant dans les comptes dont elles sont issues. Ce contrôle de concordance est plus ou moins étendu selon que l'information est ou pas directement extraite des comptes annuels ou consolidés. Lorsque tel est le cas, ce contrôle se limite à vérifier que l'information figurant dans le document à joindre à l'attestation est identique à celle qui figure dans les comptes. En revanche, lorsque l'information est extraite, par exemple, de la balance comptable générale correspondant aux comptes audités, le contrôle de la concordance inclut la vérification qu'il s'agit effectivement de la balance correspondant aux comptes audités. Ces vérifications peuvent être effectuées par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection. L'étendue des sélections est déterminée en

prenant en considération notamment l'objet de l'attestation, le niveau d'assurance requis et l'utilisation que l'entité entend en faire ;

- le cas échéant, le contrôle de l'exactitude arithmétique de l'information chiffrée produite ;
- des entretiens avec la direction quant à l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement des informations objet de l'attestation susceptibles d'affecter ces informations ou la présentation qui en est faite.

***A) Les informations à attester sont extraites de comptes ayant fait l'objet d'un audit***

Dans ce cas, les contrôles de concordance peuvent être limités à la vérification de la reprise à l'identique, dans le document destiné à être joint à l'attestation, des informations figurant dans les comptes ayant fait l'objet d'un audit.

***B) Les comptes ne sont pas arrêtés***

Lorsque l'organe compétent de l'entité n'a pas encore arrêté les comptes, généralement, le commissaire aux comptes ne peut accepter d'effectuer l'intervention (cf. 2.16 de la présente note d'information). Dans l'hypothèse où, eu égard au contexte d'établissement de l'attestation et à l'utilisation qui en est envisagée, il estime pouvoir accepter de l'établir, il adapte ses travaux en conséquence et indique dans l'attestation le fait que les comptes n'ont pas encore été arrêtés par l'organe compétent de l'entité.

***C) Le rapport de certification n'est pas établi***

Lorsque le rapport de certification des comptes n'a pas encore été établi mais que les comptes ont été arrêtés par l'organe compétent, si le commissaire aux comptes estime pouvoir accepter l'intervention, par exemple dans le cas où ses diligences relatives à la certification des comptes sont quasiment terminées (cf. 2.16 de la présente note d'information), il adapte ses travaux et la rédaction de l'attestation en conséquence (cf. 2.51.4C) de la présente note d'information).

***D) Les informations à attester sont extraites en partie de comptes ayant fait l'objet d'un audit***

Lorsque les informations à attester ne portent pas sur l'intégralité de la période couverte par les comptes ayant fait l'objet d'un audit, mais par exemple sur un semestre de ces comptes et, le cas échéant, également sur un semestre appartenant à une période non auditée, le commissaire aux comptes porte une attention particulière aux procédures qui permettent d'extraire une partie des comptes audités. Concernant les informations se rapportant à la période postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit, il se réfère au 2.44.1E) de la présente note d'information.

***E) Les informations à attester sont extraites de la comptabilité mais sont établies à une date postérieure aux derniers comptes ayant fait l'objet d'un audit***

Dans ce cas, le commissaire aux comptes met en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires pour la période non couverte par son dernier audit en :

- prenant en considération sa connaissance générale de l'entité et de ses procédures d'enregistrement comptable acquise à l'occasion de l'exercice de son mandat ;
- prenant connaissance des procédures mises en place pour produire l'information sur la période non auditée et considérant les anomalies identifiées au cours des contrôles des exercices précédents correspondant notamment à des opérations non comptabilisées et susceptibles d'affecter l'information produite ;
- procédant à des entretiens avec la direction quant :
  - à l'existence de changements comptables ;

- à l'évolution des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit et susceptibles d'avoir une incidence sur les informations à attester.

Généralement, plus la date à laquelle les informations à attester sont établies est éloignée de celle des derniers comptes audités, plus les travaux à mettre en œuvre seront étendus et adaptés en fonction du contexte de l'intervention.

#### **2.44.2 Cohérence**

La vérification de la cohérence nécessite l'exercice du jugement professionnel. En effet, il ne s'agit pas uniquement de vérifier qu'une information a été correctement extraite d'une source, dont on connaît le degré de fiabilité, et est correctement reportée dans un document, mais également d'apprécier si l'information produite est cohérente avec les différents éléments collectés notamment pour les besoins de la certification des comptes. C'est-à-dire que cette information et les autres éléments collectés ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble.

Par ailleurs, il convient également de s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite.

#### **2.44.3 Conformité**

Les contrôles visant à attester la conformité, selon le cas, dans tous ses aspects significatifs<sup>18</sup>, consistent généralement à :

- prendre connaissance du texte légal ou réglementaire, des statuts, du contrat, des procédures ... par rapport auxquels est vérifiée la conformité d'une information ;
- prendre connaissance des hypothèses retenues par l'entité et/ou des interprétations des clauses du contrat .... (par exemple, dans le cadre de l'attestation relative aux ratios, cf. 5.7 de la présente note d'information) ;
- vérifier leur correcte description dans le document joint à l'attestation ;
- vérifier la conformité effective des informations avec le texte légal ou réglementaire, les statuts, le contrat, les procédures ... ;
- le cas échéant, vérifier la conformité des modalités appliquées pour déterminer les informations avec le contrat (l'accord, ...). Il n'appartient pas au commissaire aux comptes d'interpréter le contrat, l'accord, les intentions des parties, ... . Il lui appartient en revanche de vérifier, lorsque plusieurs interprétations sont possibles ou que le contrat n'est pas précis, que les méthodes et hypothèses retenues par l'entité sont dûment explicitées dans le document joint à l'attestation ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou leur conformité.

---

<sup>18</sup> Lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

#### **2.44.4 Présentation sincère**

L'appréciation de la présentation sincère d'une information conduit généralement le commissaire aux comptes à :

- prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulter la documentation existante ;
- effectuer un examen des méthodes retenues et des informations présentées pour vérifier qu'elles ne contiennent pas d'éléments en contradiction ou incohérents par rapport à sa connaissance générale de l'entité acquise à l'occasion de l'exercice de son mandat ;
- suivre les domaines sensibles identifiés lors du dernier audit ;
- déterminer si les informations reflètent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu'elles ont vocation à traduire. C'est-à-dire qu'elles traduisent la réalité et ne comportent pas d'omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l'utilisateur ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite.

#### **2.45 Situations particulières**

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes considère également certaines situations particulières :

- les informations à attester se rapportent à une entité contrôlée ou contrôlante ;
- les informations à attester se rapportent à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ;
- l'attestation est demandée au cours du premier exercice d'un nouveau mandat ;
- les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes garde à l'esprit qu'il peut toujours refuser d'effectuer l'intervention, notamment lorsque l'étendue des travaux et le budget d'honoraires qui s'y rapportent sont disproportionnés par rapport à l'intérêt véritable de l'attestation pour l'entité.

##### **2.45.1 Informations à attester se rapportant à une entité contrôlée ou contrôlante**

Dans ce cas, la nature et l'étendue des travaux du commissaire aux comptes sont fonction de sa connaissance de l'entité concernée. Pour les déterminer, il prend notamment en considération les éléments suivants :

- les comptes de l'entité contrôlée ou contrôlante sont certifiés ou pas par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, le fait que les dispositions de l'article L. 822-15 alinéa 2<sup>19</sup> du code de commerce ne sont pas applicables dans le contexte de l'établissement d'une attestation ;
- l'entité contrôlée est consolidée ou pas dans l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé. Lorsque l'entité est consolidée, le commissaire aux comptes de l'entité consolidante peut, du fait des travaux qu'il a réalisés pour les besoins de l'audit des comptes consolidés disposer d'informations sur les comptes et les procédures de cette entité ;

---

<sup>19</sup> Article L. 822-15 alinéa 2 du code de commerce : « *Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel. (...)* ».

- les procédures en vigueur dans l'entité contrôlée ou contrôlante et dans l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé sont ou ne sont pas les mêmes.

#### **2.45.2 Informations à attester se rapportant à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes**

Le fait que les informations sur lesquelles porte l'attestation demandée se rapportent à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ne constitue pas un obstacle en soi à l'établissement de l'attestation.

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes prend notamment en considération :

- le fait qu'il a déjà audité ou non les comptes d'un exercice de cette entité. Dans l'hypothèse où il s'agit de la première année de son mandat et qu'il n'a pas encore réalisé l'audit des comptes de l'exercice de sa nomination, il se réfère aux développements figurant au 2.45.3 de la présente note d'information ;
- le fait que d'autres commissaires aux comptes étaient en fonction ou pas sur les exercices concernés ainsi que, le cas échéant, l'opinion exprimée sur les comptes des exercices visés ou les observations formulées dans les rapports de certification de ces comptes ;
- la qualité du système d'information de l'entité observé au cours de l'exercice de son mandat et sa capacité à retracer les informations objet de l'attestation.

Par ailleurs, s'agissant d'informations se rapportant à des exercices antérieurs, le commissaire aux comptes s'interroge sur le point de savoir si, au cours de ses travaux relatifs à des exercices ultérieurs, il a identifié des anomalies ou il a eu connaissance d'événements postérieurs à la clôture des exercices sur lesquels portent les informations à attester et considère, le cas échéant, si ces éléments sont de nature à affecter la pertinence des informations objet de l'attestation.<sup>20</sup>

Lorsque les comptes des exercices antérieurs ont été certifiés par un autre commissaire aux comptes ou n'ont pas été certifiés, le commissaire aux comptes complète l'introduction de son attestation en indiquant :

« étant précisé que les informations [concernant les exercices [*indiquer les dates de clôture des exercices concernés*] ou concernant l'exercice clos le ... [*date de clôture*] ou concernant cet exercice] [sont relatives à des comptes ayant fait l'objet d'un audit par un autre commissaire aux comptes<sup>21</sup> ou n'ont pas fait l'objet d'une certification] ».

#### **2.45.3 Informations à attester au cours du premier exercice d'un nouveau mandat**

Une entité peut demander au commissaire aux comptes nouvellement nommé d'établir une attestation.

Pour déterminer les travaux à effectuer, le commissaire aux comptes prend en considération le fait que les comptes de l'exercice précédent ont été certifiés ou pas par un commissaire aux comptes.

---

<sup>20</sup> De même, en cas d'établissement d'une attestation portant sur des informations se rapportant à des exercices antérieurs, au cours desquels le commissaire aux comptes exerçait déjà son mandat au sein de l'entité, il s'interroge sur le point de savoir si, au cours de ses travaux relatifs à des exercices ultérieurs, il a identifié ou il a eu connaissance d'événements postérieurs à la clôture des exercices sur lesquels portent les informations à attester et considère, le cas échéant, si ces événements sont de nature à affecter la pertinence des informations objet de l'attestation.

<sup>21</sup> Il n'est pas nécessaire d'indiquer le nom ou la dénomination sociale du commissaire aux comptes concerné.

Il prend également en considération les dispositions de la NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*.

Lorsque les comptes de l'exercice précédent ont été certifiés par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes nouvellement nommé peut notamment :

- prendre connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue des dossiers de son prédécesseur ou, le cas échéant, du co-commissaire aux comptes, en s'intéressant particulièrement aux facteurs identifiés par le prédécesseur ou, le cas échéant, par le co-commissaire aux comptes comme pouvant engendrer des anomalies significatives dans les comptes ; et à leur évaluation du risque d'anomalies significatives réalisée pour les besoins de ces contrôles ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies.

Le commissaire aux comptes détermine, en exerçant son jugement professionnel, ceux des travaux ci-dessus décrits qu'il décide de réaliser totalement ou partiellement. Par exemple, lorsqu'une attestation identique à celle qui lui est demandée a été établie au cours des exercices précédents par le commissaire aux comptes alors en fonction, l'examen de la documentation constituée à ce titre par ce dernier peut être estimé suffisant.

Lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été certifiés par un commissaire aux comptes, par exemple, dans le cas d'une entité qui antérieurement ne dépassait pas les seuils imposant la désignation d'un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes nouvellement nommé peut décider de prendre connaissance des éléments de contrôle interne qu'il estime pertinents pour l'établissement de l'attestation concernée et évaluer le risque d'anomalies significatives y afférent.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où il est demandé au commissaire aux comptes nouvellement nommé d'établir une attestation portant sur des informations relatives à une période antérieure à sa nomination, il se réfère, en outre, aux développements figurant au 2.45.2 de la présente note d'information.

#### **2.45.4 Informations à attester incluant des prévisions ou correspondant à des prévisions<sup>22</sup>**

Lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions, les travaux à effectuer sont adaptés au cas par cas, en prenant en considération :

- l'importance des éléments prévisionnels inclus dans les informations à attester ;
- les procédures mises en place par l'entité pour produire ces informations prévisionnelles ;
- le fait que l'entité établit régulièrement ou pas des informations prévisionnelles ;
- le cas échéant, l'amplitude des écarts observés entre les prévisions antérieures et les réalisations effectives.

Les travaux du commissaire aux comptes varient selon la nature de la demande (attestation de concordance, de conformité à un processus, de préparation de documents comportant des informations prévisionnelles conformément à un contrat, ...). Ils peuvent inclure :

- l'approfondissement, le cas échéant, de sa connaissance des activités de l'entité et du secteur d'activité dans lequel elle évolue ou évoluera pour être en mesure, notamment, d'apprécier si les hypothèses significatives nécessaires à la préparation des informations prévisionnelles ont bien été

---

<sup>22</sup> Pour un exemple, se référer au 5.4 de la présente note d'information.

- identifiées (nature et situation des marchés, facteurs propres au secteur, concurrence, sensibilité aux conditions économiques, environnement légal, réglementaire, déontologique, ...) ;
- la prise de connaissance du processus d'établissement des informations prévisionnelles et des procédures mises en place par l'entité pour le choix des hypothèses et l'établissement de ces informations ;
  - la vérification que :
    - les dirigeants ont pris en compte et justifié les hypothèses significatives pour l'établissement de ces informations, ces hypothèses sont correctement décrites dans le document joint à l'attestation et elles ne sont pas incohérentes avec la connaissance acquise au cours des travaux d'audit sur les diverses estimations et tests de dépréciation (« *impairment* ») mis en œuvre par la direction dans le cadre de l'établissement des comptes historiques ;
    - les informations prévisionnelles reflètent bien les hypothèses décrites ;
    - les calculs sur la base des hypothèses décrites ont été correctement effectués ;
    - les méthodes comptables utilisées pour l'établissement de ces informations sont conformes à celles suivies pour l'établissement des comptes annuels ou consolidés de l'entité.

Pour autant, les travaux ci-dessus recensés ne sont pas suffisants pour permettre au commissaire aux comptes d'obtenir une assurance lui permettant de conclure dans l'attestation que les hypothèses telles que décrites en annexe des prévisions constituent une base raisonnable pour l'établissement de ces prévisions.

## 2.46 Déclarations de la direction

Le paragraphe 15 de la NEP 9030 indique que le commissaire aux comptes :

« (...) peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction. ».

L'appréciation de la nécessité de demander une lettre d'affirmation prend notamment en considération les déclarations que le commissaire aux comptes a collectées au cours de son intervention et le fait qu'il souhaite les voir confirmer par la direction de l'entité. Elle inclut également le fait qu'en fonction des circonstances propres aux informations à attester et au contexte de l'attestation, le commissaire aux comptes souhaite obtenir une confirmation de la direction relative, d'une part, au fait que tous les documents se rapportant aux informations à attester lui ont été communiqués et, d'autre part, à l'absence de survenance d'événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite. Cette appréciation intègre également le fait que certaines déclarations de la direction peuvent déjà être incluses dans le document préparé par l'entité et destiné à être joint à l'attestation.

Lorsque l'attestation se rapporte à une entité contrôlante ou contrôlée, le commissaire aux comptes apprécie également la nécessité de demander une lettre d'affirmation à la direction de l'entité ayant établi l'information, cette lettre étant signée par le représentant légal de l'entité concernée (cf. 2.12.1 de la présente note d'information).

Par ailleurs, lorsque les informations à attester sont des prévisions ou incluent des prévisions, les affirmations demandées à la direction de l'entité peuvent être formulées comme suit :

« Les prévisions prennent en compte la situation future que nous avons estimé la plus probable à la date de leur établissement et les actions prises, ou que nous envisageons de prendre, ne contredisent pas les hypothèses retenues ».

## 2.5 ETABLISSEMENT DE L'ATTESTATION

### 2.51 Forme de l'attestation

En application du paragraphe 17 de la NEP 9030 :

« L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation. ».

Le contenu de l'attestation est fixé par le paragraphe 18 de la NEP 9030 prévoyant que :

« L'attestation comporte :

- un titre ;
- l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de commissaire aux comptes de l'entité ;
- l'identification de l'entité ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation délivrée ;
- une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- l'identification et la signature du commissaire aux comptes. ».

Même si la NEP ne le précise pas explicitement, la CNCC considère qu'il est de bonne pratique d'ajouter :

- dans l'introduction de l'attestation :
  - le fait que l'intervention est effectuée à la demande de l'entité ;
  - la description des informations objet de l'attestation ;
  - le contexte de l'établissement de l'attestation, notamment afin d'éviter qu'une attestation établie dans un contexte déterminé soit utilisée de façon inappropriée dans un autre contexte ;
- un paragraphe, après l'introduction, rappelant les responsabilités respectives de l'entité et du commissaire aux comptes ;
- dans le paragraphe de description de la nature et de l'étendue des travaux, la précision relative au fait que ceux-ci ont été effectués conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France.

La forme imposée à l'attestation par la NEP 9030 exclut la possibilité pour le commissaire aux comptes d'apposer sa signature directement sur le document établi par l'entité, qu'il s'agisse d'une signature manuscrite ou d'un tampon valant signature, quand bien même ce format serait imposé par l'utilisateur final de l'attestation.

En revanche, les documents établis par la direction de l'entité et joints à l'attestation du commissaire aux comptes peuvent faire l'objet de sa part d'un visa aux seules fins d'identification. Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document, par exemple, au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

Un exemple type d'attestation établie dans le cadre de la NEP 9030 figure au 5.2 de la présente note d'information et divers exemples sont présentés au 5. Il s'agit dans tous les cas d'exemples et non pas de modèles, des adaptations peuvent donc être effectuées au cas par cas en fonction des circonstances



propres à l'attestation que le commissaire aux comptes établit.

### 2.51.1 *Titre*

Le titre de l'attestation inclut le mot « Attestation » et est généralement formulé comme suit :

« **Attestation du (des)<sup>23</sup> commissaire(s)<sup>23</sup> aux comptes de ... [l'entité]<sup>24</sup> ... [Indiquer le nom] relative à ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]** ».

### 2.51.2 *Identité du destinataire au sein de l'entité<sup>25</sup>*

Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la société par actions simplifiée (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée.

Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collègue de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

### 2.51.3 *Introduction*

L'introduction de l'attestation, outre le rappel de la qualité de commissaire aux comptes et l'indication de l'entité concernée, inclut généralement le fait que l'intervention est effectuée à la demande de l'entité, la description succincte des informations objet de l'attestation et le contexte de son établissement.

Elle est généralement formulée comme suit :

« En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte].<sup>26</sup> ».

Par ailleurs, il convient également d'indiquer, le cas échéant, l'identification de l'entité contrôlée ou contrôlante dont les informations font l'objet de l'attestation. Dans ce cas, la formulation proposée ci-avant est modifiée comme suit :

---

<sup>23</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>24</sup> Préciser : la société, l'association, ....

<sup>25</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.52.2 de la présente note d'information. Par ailleurs, par simplification, dans les différents exemples d'attestation qui sont proposés dans la présente note d'information, le destinataire de l'attestation est indiqué comme suit : « Au ... représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ».

<sup>26</sup> Reprendre le contexte indiqué dans le document joint à l'attestation.

« (...) nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date] [**relatif à ... [préciser le nom de l'entité contrôlée ou contrôlante concernée]**], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte].<sup>27</sup>».

En outre, lorsque le commissaire aux comptes l'estime utile, par exemple lorsqu'il est prévu que les informations objet de l'attestation soient « visées » par le commissaire aux comptes, la phrase suivante peut être ajoutée :

« [Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].<sup>28</sup> ».

#### **2.51.4 Responsabilités respectives**

##### **A) De l'entité**

La description des responsabilités de l'entité est généralement formulée comme suit :

« Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité. ».

En outre, si le commissaire aux comptes l'estime utile, la précision suivante peut être ajoutée :

« [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. ».

Par ailleurs, la phrase ci-après est ajoutée, si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations objet de l'attestation soit également présentée :

« [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations]<sup>29</sup> sont précisées dans le document ci-joint.] ».

##### **B) Du commissaire aux comptes**

La description des responsabilités du commissaire aux comptes peut être formulée comme suit :

*(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)*

« Il nous appartient d'attester ces informations.

---

<sup>27</sup> Reprendre le contexte indiqué dans le document joint à l'attestation.

<sup>28</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire de l'attestation et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

<sup>29</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces ... [informations].

[*Ou bien*]

(*Concordance*)

Il nous appartient de nous prononcer sur la concordance de ces informations avec ... [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion].

[*Ou bien*]

(*Cohérence*)

Il nous appartient de nous prononcer sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] *ou* ...].

[*Ou bien*]

(*Conformité*)

Il nous appartient de nous prononcer sur la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>30</sup> [de ces informations avec ... [les dispositions de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné]] [*ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser]] [*ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] [telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]]] [*ou* des modalités de détermination de ces informations appliquées par ... [nom de l'entité] avec celles décrites dans le document joint].

[*Ou bien*]

(*Présentation sincère*)

Il nous appartient d'apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère. ».

---

<sup>30</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

### C) Mentions des limites et précisions

Par ailleurs, cette description des responsabilités respectives peut être complétée par les limites connues lors de l'acceptation de l'intervention ou par des précisions que le commissaire aux comptes juge utile et pertinent de mentionner au cas d'espèce. Il peut en être ainsi :

- lorsque la préparation des informations objet de l'attestation a donné lieu à interprétation ou comporte une part de subjectivité, le commissaire aux comptes peut préciser :

« Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l'entité] [le cas échéant, et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du contrat]]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]]. ».

La phrase ci-dessus est utilisée, par exemple, lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée. Elle est généralement utilisée dès lors que le premier paragraphe de description des responsabilités respectives inclut la phrase : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint. » ;

- lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'exactitude de certaines informations, par exemple, l'exactitude de clefs de répartition :

« [Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [par exemple, l'exactitude de ... [à compléter] ou ...]] » ;

- lorsque l'information objet de l'attestation est issue des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la préparation de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit. Ce paragraphe peut être rédigé comme suit :

« Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels ou consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour [la détermination ou le calcul] des ... [informations]. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément. » ;

- dans le cas exceptionnel où l'information objet de l'attestation est issue d'un projet de comptes (c'est-à-dire non encore arrêtés par l'organe compétent) ou bien de comptes arrêtés par l'organe compétent mais que le rapport de certification n'est pas encore établi (la qualité de comptes « certifiés » ne s'acquiert qu'à la date de signature du rapport sur ces comptes) et que le commissaire aux comptes estime que ses travaux sont quasiment terminés (cf. 2.16 de la présente note d'information) ; l'attestation inclut un paragraphe expliquant, selon le cas, qu'il s'agit d'un projet de comptes et/ou que le commissaire aux comptes n'a pas encore établi son rapport. Ce paragraphe indique en outre qu'il n'appartient pas au commissaire aux comptes de mettre à jour l'attestation en fonction d'éventuelles modifications qui seraient apportées à ce projet de comptes ;

- lorsque le rapport de certification et l’attestation ne sont pas établis à la même date, un paragraphe peut être rédigé comme suit :

« En outre, nous n’avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l’émission de notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l’entité] en date du ... [date du rapport sur les comptes]. »<sup>31</sup> ;

- lorsque les informations sur lesquelles porte l’attestation sont, par exemple, relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité ou que le commissaire aux comptes souhaite préciser qu’il n’a pas été effectué d’audit ou d’examen limité de comptes postérieurs à ceux du dernier exercice clos, un paragraphe peut être rédigé comme suit :

« Nous n’avons pas audité [ou effectué un examen limité] de comptes intermédiaires de ... [nom de l’entité] postérieurs au ... [date de clôture] et, par conséquent, nous n’exprimons aucune [opinion ou conclusion] à ce titre. ».

- lorsque l’attestation est demandée dans le cadre d’un litige, l’attestation peut notamment inclure les limites ou précisions pouvant être rédigées comme suit :

« [Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l’entité] et, en particulier, de donner une interprétation à la définition retenue pour la détermination de [désignation de l’agrégat concerné, par exemple : la marge brute. ...].] ;

« [Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur la définition retenue par ... [nom de l’entité] de [désignation de l’agrégat concerné, par exemple : le résultat d’exploitation, l’EBIT, EBITDA ...].] ;

« [Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur la nature des dépenses occasionnées et leur lien avec les incidents survenus ... [à préciser].] ;

« [Il nous appartient de nous prononcer sur la concordance des informations financières avec la comptabilité. Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur les autres affirmations contenues dans le document.] ;

« [Il ne nous appartient pas, en revanche, de nous prononcer sur l’existence d’un préjudice pour ... [nom de l’entité].] ».

Les limites apparues en cours de mission ne peuvent pas, en revanche, être traitées au moyen de ce type de mention. Elles affectent la conclusion exprimée.

### **2.51.5 Nature et étendue des travaux mis en œuvre**

La description de la nature et de l’étendue des travaux mis en œuvre est adaptée au contexte de l’attestation. Elle ne reprend pas nécessairement l’intégralité des travaux effectués mais leur description synthétique.

---

<sup>31</sup> Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d’affirmation.

La proposition de rédaction présentée ci-après est indicative et nécessite d'être adaptée au cas par cas aux attestations que le commissaire aux comptes accepte d'établir ; pour des exemples se référer au 5 de la présente note d'information.

Le paragraphe de description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre débute par la phrase suivante :

« Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté [, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection,] à ... [*description de la nature des contrôles mis en œuvre et des limites éventuelles, par exemple* :

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [*nom de l'entité*] pour [produire ou déterminer] les informations [données ou figurant] dans le document joint [et vérifier [*le cas échéant*, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection] que les informations résultant de l'application de ces procédures concordent avec les données sous-tendant la comptabilité de ... [*nom de l'entité*] ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de l'exercice clos le ... [*date de clôture*] ;
- vérifier la concordance des ... [*informations*] figurant dans le document joint à la présente attestation pour l'exercice clos le ... [*date de clôture*] avec les données issues des comptes [annuels ou consolidés] de ... [*nom de l'entité*] pour le même exercice [étant précisé que ces comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale ou la décision collective des associés ou l'assemblée des associés ou ...]]<sup>32</sup> ;
- vérifier la concordance de ces informations [, telles qu'elles figurent dans le document joint,] avec la comptabilité ou avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes de ... [*nom de l'entité*] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ;
- vérifier la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration ou des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions ou d'hypothèses entre elles ou d'un chiffre ... [*à préciser*] avec des paramètres de calcul ... [*à préciser*] ou de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [*nom de l'entité*] ou de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [*nom de l'entité*] ou de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes à ... [*nom de l'entité*] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ou ...] ;
- vérifier la conformité de ces informations avec ... [les dispositions ... [*citer les références du texte légal ou réglementaire concerné*] ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de ... [*nom de l'entité*] telles que décrites dans le document ...] ou ...] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par ... [*nom de l'entité*] pour déterminer ces informations avec ... [les dispositions ... [*citer les références du texte légal ou réglementaire concerné*] ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de ... [*nom de l'entité*] telles que décrites dans le document ...] ou celles décrites dans le document joint ou ...] ;
- vérifier la correcte application de la méthode de calcul de ... [*à préciser*] [étant précisé que notre intervention n'a pas pour objectif de nous prononcer sur la méthode de calcul elle-

---

<sup>32</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, le membre de phrase entre crochets peut être ajouté.

- même]<sup>32</sup> ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs<sup>33</sup> [ou des informations produites] ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.]».

Indépendamment de cette description générique, qui peut toujours être adaptée, une description détaillée et circonstanciée des travaux effectués peut s'avérer pertinente dans certains cas (informations très spécifiques, informations basées sur des prévisions de chiffre d'affaires ou d'activité, ...), afin de permettre à l'utilisateur final de l'attestation de comprendre sur la base de quels travaux la conclusion est exprimée.

#### **2.51.6 Conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis**

En fonction de l'objectif de l'attestation, du niveau d'assurance requis et des travaux effectués, la conclusion peut être exprimée sous une forme positive ou négative, en faisant référence aux travaux effectués. Lorsqu'elle est exprimée sous une forme négative, il peut s'agir :

- d'une conclusion sans observation ;
- d'une conclusion avec observation(s) ; les observations peuvent résulter de points identifiés dans le cadre de la mission de certification des comptes ou des travaux spécifiques effectués pour les besoins de l'attestation ;
- d'une impossibilité de conclure, par exemple lorsque l'information sous-jacente est issue de comptes ayant fait l'objet de réserve(s) ou d'un refus de certifier ou bien d'une comptabilité erronée.<sup>34</sup>

Lorsque les informations à attester sont issues de comptes ayant fait l'objet d'un refus de certifier, la conclusion de l'attestation comporte, généralement, une impossibilité de conclure.

Lorsque les informations à attester sont issues de comptes certifiés avec réserve(s), le commissaire aux comptes détermine si la (ou les) réserve(s) formulée(s) sont susceptibles d'avoir une incidence sur les informations à attester. Par exemple, lorsque la réserve formulée sur les comptes se rapporte à une insuffisance de dépréciation des stocks et que l'attestation demandée porte sur l'effectif de l'entité, le fait que les comptes aient été certifiés avec réserve n'a pas d'incidence sur la conclusion de l'attestation.

En revanche, si l'objet de l'attestation est, par exemple, d'attester la concordance du montant de la valeur nette comptable des stocks, telle que reportée dans le document destiné à être joint à l'attestation, avec celle figurant dans les comptes, la conclusion de l'attestation comporte une impossibilité de conclure.

Par ailleurs, lorsque le commissaire aux comptes, dans le cadre de la mission de certification des comptes, a identifié des anomalies ou a été confronté à des limitations qui n'étaient pas suffisamment significatives pour le conduire à formuler une réserve dans son rapport de certification mais qui pourraient l'être au regard des informations à attester, il en apprécie l'incidence sur la conclusion de son attestation.

---

<sup>33</sup> Préciser de quels calculs il s'agit.

<sup>34</sup> Il est à noter que lorsque les comptes dont sont issues les informations à attester ont été certifiés avec réserves, voire ont fait l'objet d'un refus de certifier et que le commissaire aux comptes estime que cette (ou ces) réserve(s) ou ce refus ne peut que le conduire à une impossibilité de conclure, ce fait est pris en considération lors de l'acceptation de l'intervention, cf. 2.12.7 de la présente note d'information.

De même, lorsque le commissaire aux comptes a identifié des anomalies ou a été confronté à des limitations dans le cadre des travaux spécifiques effectués pour les besoins de l'attestation, il en apprécie l'incidence sur la conclusion de son attestation.

Ainsi, le commissaire aux comptes apprécie l'incidence sur la conclusion de l'attestation des anomalies identifiées :

- par exemple, lorsque les informations figurant dans le document joint à l'attestation ne concordent pas avec la comptabilité, ne sont pas cohérentes, ne sont pas conformes ou bien encore ne sont présentées de manière sincère) ;
- portant sur les informations figurant dans le document joint à l'attestation, quand bien même ces informations seraient concordantes ou cohérentes avec les données dont elles sont issues (par exemple, lorsque les informations figurant dans le document joint à l'attestation sont erronées mais concordent avec la comptabilité, elle aussi erronée).

Ces différentes conclusions peuvent être formulées comme suit :

#### A) *Conclusion sans observation*

*(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)*

« Sur la base de nos travaux<sup>35</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation].

[*Ou bien*]

*(Concordance)*

Sur la base de nos travaux<sup>35</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion].

[*Ou bien*]

*(Cohérence)*

Sur la base de nos travaux<sup>35</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché *ou* des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension *ou* la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par*

---

<sup>35</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».



*exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] *ou* ...].

[*Ou bien*]

(*Conformité*)

Sur la base de nos travaux<sup>36</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la conformité [*selon le cas, dans tous ses aspects significatifs,*]<sup>37</sup> [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal *ou* réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les [informations] avec celles décrites dans le document joint]].

[*Ou bien*]

(*Présentation sincère*)

Sur la base de nos travaux<sup>36</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] ».

## **B) Conclusion avec observation(s)**

(*Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère*)

« Sur la base de nos travaux, les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appellent de notre part les observations suivantes ... [À préciser].

[*Ou bien*]

(*Concordance*)

Sur la base de nos travaux, la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

---

<sup>36</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>37</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

[*Ou bien*]

(*Cohérence*)

Sur la base de nos travaux, la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché *ou* des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension *ou* la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion *ou* ...] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

[*Ou bien*]

(*Conformité*)

Sur la base de nos travaux, la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>38</sup> [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec ... [les dispositions ... [citer les références du texte légal *ou* réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les ... [informations] avec celles décrites dans le document joint]] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser].

[*Ou bien*]

(*Présentation sincère*)

Sur la base de nos travaux, la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appelle de notre part les observations suivantes : ... [À préciser]. »

### **C) Impossibilité de conclure**

(*Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère*)

« En raison de la (*ou* des) réserve(s) [*ou* du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester ... [les informations figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation *ou* [à adapter aux objectifs de l'intervention]]. »

---

<sup>38</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion *ou* bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

## D) *Précisions*

Le cas échéant, la conclusion est complétée d'autres précisions, par exemple, lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions :

« [Nous rappelons que, s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront parfois de manière significative des prévisions présentées et que, par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur la possibilité de réalisation de ces prévisions.] ».

### **2.51.7 Remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation**

Selon les circonstances (utilisateur final de l'attestation évoluant dans un environnement réglementaire différent, risque de mauvaise compréhension des objectifs de l'attestation, ...), le commissaire aux comptes peut juger utile de préciser certains points. Ces remarques complémentaires peuvent notamment être rédigées comme suit (il ne s'agit ni d'une liste exhaustive ni d'une liste systématique) :

- lorsqu'il apparaît pertinent que l'attestation ne soit pas utilisée dans un contexte autre que celui de son établissement :

« Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins. »<sup>39</sup>

- lorsqu'il peut également appartenir au tiers utilisateur final de l'attestation d'effectuer ses propres diligences :

« Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les tiers ayant eu communication de cette attestation [y compris les parties à ... [*intitulé du contrat*]] pourraient par ailleurs mettre en œuvre [dans le cadre de ce ... [*intitulé du contrat*]], et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard de leurs propres besoins. »<sup>40</sup>

- lorsque le commissaire estime utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation de préciser les limites de sa responsabilité :

« En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [*nom de l'entité*], notre responsabilité à l'égard de ... [*nom de l'entité*] et de ses [actionnaires ou associés ou adhérents ou ...] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à ... [*intitulé du contrat*)], étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [*intitulé du contrat*]]. CAC, le cas échéant et ... [*Co-CAC*] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les

---

<sup>39</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>40</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, en cas d'attestation sur des ratios dans le cadre de contrats d'emprunt bancaire pour signifier que l'attestation ne remplace pas les diligences que le banquier peut lui-même mettre en œuvre pour ses propres besoins.

employés de ... [nom de l'entité] [ou de l'exécution de ... [intitulé du contrat] ou en relation avec celui-ci.] » ;

- lorsque l'attestation est susceptible d'être utilisée en dehors du territoire de la République française ou hors du champ de compétence d'un tribunal français :

« Cette attestation est régie par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de la présente attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence. »

### **2.51.8 Date**

Se référer au 2.52.1 de la présente note d'information.

### **2.51.9 Identification et signature du commissaire aux comptes**

#### **A) Principes**

Les principes décrits au 6.13 de la NI I – *Le commissaire aux comptes et les rapports sur les comptes annuels et consolidés* peuvent trouver à s'appliquer concernant l'identification du commissaire aux comptes et les modalités de signature de l'attestation. Il convient, le cas échéant, de s'y reporter en prenant en considération le fait que s'agissant d'une intervention dans le cadre de diligences directement liées, lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation peut, sauf exceptions prévues par la NEP 9030, être signée par un seul d'entre eux (cf. 2.71 de la présente note d'information).

#### **B) Commissaire aux comptes ayant également la qualité d'expert de justice**

La Commission des études juridiques de la CNCC<sup>41</sup> indique que dans le cas où le mandat de commissaire aux comptes est exercé par une société de commissaires aux comptes et que le signataire de l'attestation a aussi la qualité d'expert de justice, il ne lui est pas possible de réaliser cette intervention avec un autre statut que celui de signataire des rapports de commissariat aux comptes désigné par la société de commissaires aux comptes. Le commissaire aux comptes ne peut pas faire état de sa qualité d'expert de justice en complément de sa signature de commissaire aux comptes sur l'attestation. En effet, en indiquant sa qualité d'expert de justice à la suite de sa signature alors qu'il signe en tant que commissaire aux comptes de l'entité, la Commission précitée estime qu'il risque d'introduire une confusion, par exemple, de donner l'apparence d'intervenir dans le cadre d'une expertise confiée par un tribunal ou une instance similaire, ce qui n'est pas le cas, ou qu'il intervient à la demande de l'entité mais en sa qualité d'expert de justice, ce qui ne peut pas être le cas, ou enfin qu'il représente les intérêts de l'entité dans un contentieux, ce qui ne peut pas non plus être le cas.

La Commission précitée indique également que la situation n'est pas totalement identique si, au lieu de la société de commissaires aux comptes, il est commissaire aux comptes de cette entité à titre personnel. Dans ce cas, rien ne semble s'opposer à ce que son papier à en-tête, outre les références habituelles concernant son statut de commissaire aux comptes, mentionne également d'autres titres ou qualités qu'il peut avoir comme celle d'expert de justice. Dans ce cas néanmoins, et comme précédemment, sa signature de l'attestation ne reprend pas à la suite ce titre et il signe exclusivement en tant que commissaire aux comptes de l'entité.

---

<sup>41</sup> Bulletin CNCC n°155, septembre 2009, EJ 2008-115, p. 599.

## 2.52 Date, destinataires et communication de l'attestation

### 2.52.1 Date

L'attestation est datée du jour de l'achèvement des travaux et ne peut être antérieure à l'obtention des déclarations écrites de la direction estimées nécessaires.

### 2.52.2 Destinataires et communication de l'attestation<sup>42</sup>

Concernant les destinataires de l'attestation le paragraphe 19 de la NEP 9030 prévoit :

« Afin de respecter les règles de secret professionnel, le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité. ».

Comme indiqué au 2.51.2 de la présente note d'information, que l'attestation porte sur l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé ou bien dans une entité contrôlante ou contrôlée, l'attestation est adressée au représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé, à un autre membre de la direction de cette entité ou bien encore à l'organe (compétent ou délibérant) de cette entité auquel l'attestation est destinée.

Le commissaire aux comptes ne peut adresser son attestation à d'autres personnes ou organes que ceux cités ci-avant. En effet, l'article L. 822-15 du code de commerce pose le principe selon lequel « Sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 [<sup>43</sup>] et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (...) ». L'obligation au secret ne peut ainsi être écartée que si une disposition législative le prévoit.

C'est à la direction de l'entité (ou à l'organe de l'entité auquel l'attestation est destinée) et uniquement à elle (ou lui) qu'il appartient de décider si elle (ou il) communique l'attestation à d'autres personnes et quelles sont ces autres personnes, au regard notamment du contexte de son établissement.

Concernant la communication entre les co-commissaires aux comptes, lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes et qu'un seul d'entre eux établit l'attestation, se référer au 2.72 de la présente note d'information.

## 2.53 Langue de rédaction

L'entité peut exprimer le besoin d'obtenir une attestation établie dans une langue étrangère. Tel peut notamment être le cas lorsque l'attestation concerne une entité contrôlée ou contrôlante et que cette entité se situe à l'étranger. Tel peut aussi être le cas lorsque l'entité souhaite communiquer l'attestation dans un environnement international et estime qu'il est opportun d'obtenir une attestation établie en langue étrangère afin d'en améliorer la compréhension pour le destinataire final.

Il convient donc de s'interroger, d'une part, sur la possibilité d'établir directement l'attestation dans une langue étrangère et, d'autre part, sur la possibilité, l'ayant établie en français, de la traduire dans une autre langue.

---

<sup>42</sup> Concernant la communication entre les co-commissaires aux comptes ; se référer au 2.72 de la présente note d'information.

<sup>43</sup> Relatif, notamment, à la communication des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale et à la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

Bien que l'article 2 de la Constitution indique que « *la langue de la République est le français* », rien n'empêche qu'une attestation établie dans le contexte de la NEP 9030 soit rédigée dans une autre langue que le français si telle est la volonté des parties, dans la mesure où l'ensemble des dispositions prévues par la NEP précitée sont respectées et où cette attestation n'a pas, a priori, vocation à être publiée mais est destinée à être utilisée entre des personnes privées et qu'elle n'est pas non plus destinée à un service public français.<sup>44</sup>

Toutefois, il convient de souligner que face à la demande d'établissement d'une attestation directement rédigée dans une langue étrangère, le commissaire aux comptes, pour se déterminer quant à l'acceptation de l'intervention, prend en considération les risques supplémentaires encourus. En effet, rédiger une attestation dans une autre langue que la langue maternelle comporte des risques liés à l'utilisation de termes inadéquats ou sujets à interprétation, notamment en cas de litige ou réclamation à la suite de la réalisation de l'intervention.<sup>45</sup>

Concernant la possibilité de traduire dans une langue étrangère une attestation établie originellement en français, il convient d'observer que dans la pratique, il est fréquent que les rapports légaux des commissaires aux comptes (rapport sur les comptes notamment) nécessitent une traduction lorsque l'entité est intégrée dans un groupe étranger. Dans ce cas, l'usage est d'effectuer une traduction d'un document légal qui fait foi en y incluant une mention précisant qu'il s'agit d'une traduction libre pour information sans valeur légale. Un tel dispositif peut s'appliquer aux attestations établies dans le cadre de la NEP 9030.

Dans ce cas, la traduction en langue étrangère est généralement précédée d'un avertissement, qui dans le contexte d'une traduction en anglais, peut être formulé comme suit :

« This is a free translation into English of the statutory auditors' attestation on ... [à préciser] issued in French and it is provided solely for the convenience of English speaking users.

This attestation should be read in conjunction with, and construed in accordance with, French law and professional standards applicable in France. ».

Pour ce qui concerne les documents préparés par l'entité et destinés à être joints à l'attestation, il est préférable, par cohérence, qu'ils soient rédigés dans la même langue que l'attestation.

## 2.6 DOCUMENTATION DES TRAVAUX

Le paragraphe 20 de la NEP 9030 prévoit :

« *Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier les documents qui permettent d'étayer sa conclusion et d'établir que son intervention a été réalisée dans le respect des normes d'exercice professionnel.*

*Pour cela, il applique les principes décrits dans la norme d'exercice professionnel relative à la documentation de l'audit des comptes. ».*

---

<sup>44</sup> En effet, l'article 1<sup>er</sup> de la loi n°94-665 du 4 août 1994 relative à l'emploi de la langue française dispose « *Elle [le français] est la langue de l'enseignement, du travail, des échanges et des services publics.* ».

<sup>45</sup> A titre d'illustration, en cas de litige, un document ne peut être admis à titre de preuve que si sa production est accompagnée d'une traduction en français et en vertu du principe que nul ne peut se constituer une preuve à lui-même, une telle traduction ne saurait être l'œuvre de la partie qui l'invoque mais doit être celle d'un traducteur assermenté ou inscrit sur une liste officielle (Cour de cassation, Ch. com, 26 février 2008, n° du pourvoi 05-21452).

A ce titre, le dossier de travail constitué à l'occasion de l'intervention effectuée dans le cadre de la NEP 9030 peut notamment inclure :

- la matérialisation de la demande de l'entité ;
- le cas échéant, le questionnaire d'acceptation de l'intervention ;
- le cas échéant, la nouvelle lettre de mission ou la lettre de mission complémentaire ;
- le cas échéant, le programme de travail complété ;
- les feuilles de travail relatives aux vérifications effectuées ;
- le cas échéant, les copies des documents collectés auprès de l'entité pour les besoins de la réalisation des travaux (copies des contrats, actes, ...) ;
- le cas échéant, la copie des travaux réalisés par un expert ;
- le cas échéant, la lettre d'affirmation ;
- le cas échéant, les communications avec le co-commissaire aux comptes ;
- la copie de l'attestation établie.

Par ailleurs, en application des dispositions de l'article R. 821-23 du code de commerce, le dossier de travail est conservé pendant dix ans.<sup>46</sup>

## 2.7 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

### 2.71 Signature de l'attestation

#### 2.71.1 Principes

Le paragraphe 21 de la NEP 9030 prévoit :

*« Lorsque l'entité a désigné plusieurs commissaires aux comptes, l'attestation est signée par chaque commissaire aux comptes dès lors qu'elle porte sur des informations financières de l'entité établies conformément aux référentiels comptables appliqués pour répondre à ses obligations légales ou réglementaires françaises d'établissement des comptes, et que ces informations :*

- *ont été arrêtées par l'organe compétent ;*
- *ou sont destinées à être communiquées au public.*

*Dans les autres cas, l'attestation peut être signée par l'un des commissaires aux comptes. ».*

Il convient d'observer que la question de la signature de l'attestation par chaque membre du collège ne se pose qu'en cas d'intervention dans l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé et non pas dans une entité contrôlée ou contrôlante.

En effet, lorsque l'intervention est effectuée dans une entité contrôlée ou contrôlante, quand bien même l'entité dans laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé, aurait désigné plusieurs commissaires aux comptes, un seul d'entre eux peut signer l'attestation se rapportant à l'entité contrôlée ou contrôlante.

#### 2.71.2 Refus de signature de l'attestation par l'un des co-commissaires

Le paragraphe 10 de la NEP 9030 prévoit que le commissaire aux comptes peut refuser l'intervention. Cette disposition peut donc paraître contradictoire avec l'obligation de signature de l'attestation par tous les co-commissaires aux comptes, lorsque les critères fixés par le paragraphe 21 de la NEP

---

<sup>46</sup> Concernant le délai de prescription de l'action en dommages et intérêts, se référer au 4.3 de la présente note d'information.

précitée sont remplis. Il convient de conclure que cette obligation ne doit être satisfaite que dès lors que tous les co-commissaires aux comptes ont accepté d'effectuer l'intervention.

Par ailleurs, lorsque l'un des co-commissaires aux comptes refuse d'effectuer l'intervention, alors que les critères fixés par le paragraphe 21 de la NEP précitée sont remplis, celui qui accepte de réaliser l'intervention peut utilement s'enquérir auprès de son confrère sur les motifs qui le conduisent à refuser d'effectuer l'intervention considérée et, le cas échéant, en fonction des motifs invoqués, reconsidérer son acceptation.

## 2.72 Communication avec le co-commissaire aux comptes sur l'intervention

Le paragraphe 22 de la NEP 9030 prévoit :

« Il appartient au commissaire aux comptes qui établit l'attestation :

- d'informer préalablement les autres commissaires aux comptes de la nature et de l'objet de l'attestation ;
- de leur communiquer une copie de son attestation. »

La NEP 9030 n'apporte pas de précision sur la forme que doit revêtir la communication préalable.

Elle peut donc être écrite (courrier ou mail) ou orale. Selon la forme choisie, il appartient au commissaire aux comptes de documenter le respect des dispositions de la NEP 9030. Par exemple, lorsque la communication est orale, le commissaire aux comptes peut choisir de la confirmer par mail ou bien de rédiger une feuille de travail qu'il intégrera dans le dossier établi à l'occasion de la réalisation de l'intervention.

Concernant la communication de la copie de l'attestation, en l'absence de précision apportée par la NEP, celle-ci peut prendre la forme d'un document papier ou électronique.

## 2.8 RELATIONS AVEC LES COMMISSAIRES AUX COMPTES D'UNE ENTITE CONTROLEE OU CONTROLANTE

Lorsqu'une entité demande au commissaire aux comptes qu'elle a désigné de réaliser une intervention dans une entité contrôlée ou contrôlante et que ces entités ont elles-mêmes désigné un commissaire aux comptes, il convient de s'interroger sur les règles de confraternité et de secret professionnel à respecter.

A ce titre, il convient de souligner que les dispositions contenues dans la NEP 9030, se rapportant à la communication devant s'instaurer entre les co-commissaires aux comptes (cf. 2.72 de la présente note d'information), ne s'appliquent qu'aux co-commissaires aux comptes de l'entité qui demande l'intervention et pour les seules attestations se rapportant à cette entité. Ces obligations ne peuvent pas être étendues aux commissaires aux comptes d'une entité contrôlée ou contrôlante.

Concernant les règles de confraternité vis-à-vis des commissaires aux comptes d'une entité contrôlée ou contrôlante, il convient de se référer aux dispositions figurant à l'article 8 du code de déontologie de la profession qui prévoit :

« Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les commissaires aux comptes entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

*Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la*



*conciliation du président de leur compagnie régionale ou, s'ils appartiennent à des compagnies régionales distinctes, des présidents de leur compagnie respective. ».*

Les textes légaux et réglementaires ne fournissent pas d'informations complémentaires sur les modalités pratiques de l'exercice de la confraternité.

Il convient toutefois d'observer que l'exercice de la confraternité ne peut pas conduire le commissaire aux comptes à enfreindre le secret professionnel auquel il est astreint, notamment en application des dispositions de l'article L. 822-15 du code de commerce.

En effet, les dispositions de l'article L. 822-15 alinéa 2 du code de commerce ne s'appliquent pas dans le cadre de l'établissement d'une attestation (cf. 2.45.1 de la présente note d'information).

### 3 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES

---

#### 3.1 INTERVENANTS PREVUS PAR LES TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES

Les textes légaux et réglementaires prévoyant des attestations de commissaire aux comptes comportent diverses formulations quant aux intervenants sollicités pour les établir. Ainsi, cela peut être :

- « *le commissaire aux comptes* », sans que d'autres intervenants soient envisagés ;
- « *le commissaire aux comptes* », en envisageant d'autres intervenants et, le cas échéant, en indiquant un ordre de priorité pour les différents intervenants envisagés ;
- « *un commissaire aux comptes* ».

Il convient d'examiner les différences susceptibles de résulter de ces diverses rédactions.

##### **3.11.1 « *Le commissaire aux comptes* » exclusivement**

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'une attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* », et n'envisage pas que d'autres intervenants puissent être sollicités pour son établissement, le commissaire aux comptes ne peut pas refuser<sup>47</sup> d'effectuer l'intervention demandée par l'entité dans laquelle il exerce son mandat, dès lors que l'attestation se rapporte à cette entité.

##### **3.11.2 « *Le commissaire aux comptes* » parmi d'autres intervenants**

Lorsque le texte légal ou réglementaire donne la priorité de l'intervention au commissaire aux comptes, ce dernier ne peut pas refuser<sup>47</sup> d'effectuer l'intervention.

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'une attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » mais également que d'autres intervenants peuvent établir l'attestation et que ce texte ne comporte pas d'indications relatives au choix des intervenants, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'accepter d'effectuer l'intervention.

##### **3.11.3 « *Un commissaire aux comptes* »<sup>48</sup>**

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'une attestation est établie par « *un commissaire aux comptes* » l'utilisation de l'article indéfini « *un* » doit être lue comme n'obligeant pas l'entité à s'adresser à son commissaire aux comptes, qu'il soit désigné de manière obligatoire ou volontaire, et comme ne l'interdisant pas non plus. En effet, la seule condition est qu'un commissaire aux comptes établisse une attestation. Le commissaire aux comptes de l'entité peut donc réaliser l'intervention prévue par le texte légal ou réglementaire, dès lors que cette intervention est compatible avec les dispositions du code de commerce applicables aux commissaires aux comptes<sup>47</sup>. D'ailleurs, dans la pratique, c'est généralement le commissaire aux comptes de l'entité qui sera sollicité par elle pour établir l'attestation. Toutefois, compte tenu de la rédaction « *un commissaire aux comptes* », le commissaire aux comptes de l'entité n'est pas tenu d'accepter d'effectuer l'intervention.

Dans l'hypothèse où l'entité, bien qu'ayant désigné un commissaire aux comptes, ne souhaite pas lui confier cette intervention, il convient de souligner que le commissaire aux comptes de l'entité n'est pas délié du secret professionnel vis-à-vis de celui qu'elle choisit pour établir l'attestation.

---

<sup>47</sup> Pour des précisions, se référer au 3.2 de la présente note d'information.

<sup>48</sup> Concernant l'étendue de la mission d'« un » commissaire aux comptes, se référer au 4.4 de la présente note d'information.

### 3.2 CONDITIONS D'ACCEPTATION

Des attestations, bien que prévues par un texte légal ou réglementaire, peuvent ne pas être compatibles avec les dispositions du code de commerce applicables au commissaire aux comptes. Tel peut être le cas lorsque l'attestation est demandée dans l'intérêt exclusif d'un actionnaire ou d'un groupe d'actionnaires et non pas celui de l'entité (attestation qualifiant, sous la seule responsabilité du commissaire aux comptes, la nature de l'activité de la société holding, pour permettre à un ou plusieurs des actionnaires de bénéficier d'un régime fiscal de faveur). Tel peut être également le cas si les informations à attester sont hors du champ de compétence du commissaire aux comptes. Dans de telles circonstances, le commissaire aux comptes pourra refuser d'effectuer l'intervention.

Par ailleurs, la CNCC considère que le commissaire aux comptes n'est pas tenu par les conditions formelles prévues par le texte légal ou réglementaire, qu'il s'agisse de la rédaction de l'attestation ou qu'il lui soit demandé de viser ou d'apposer un tampon sur un document préparé par l'entité ou sur un formulaire administratif prévu à cet effet. L'attestation est établie selon la doctrine précisée au 3.71 de la présente note d'information.

Pour accepter d'effectuer l'intervention, le commissaire aux comptes peut utilement se référer aux développements figurant au 2.1 de la présente note d'information en prenant en considération le fait que l'intervention est prévue par un texte légal ou réglementaire.

### 3.3 FORMALISATION DE L'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

Lorsque l'intervention est effectuée par « le » commissaire aux comptes (cf. 3.11.1 et 3.11.2 de la présente note d'information), les précisions obtenues de l'entité et l'accord préalable à l'intervention (cf. 3.4 de la présente note d'information) matérialisent généralement l'acceptation de l'intervention.

Lorsque l'intervention est effectuée par « un » commissaire aux comptes (cf. 3.11.3 de la présente note d'information), la lettre de mission qu'il établit matérialise l'acceptation de l'intervention. S'il l'estime utile, ce commissaire aux comptes peut, en outre, choisir d'utiliser le questionnaire d'acceptation de l'intervention figurant au 7.12 de la présente note d'information.

### 3.4 NECESSITE D'UNE LETTRE DE MISSION

Lorsque l'intervention est effectuée par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de l'entité, la lettre de mission initiale prévoit généralement que les interventions définies par des textes légaux ou réglementaires qui pourraient être réalisées feront l'objet de précisions et d'un accord préalable. Lorsque la lettre de mission initiale ne comporte pas ce type de mention, le commissaire aux comptes établit une lettre de mission complémentaire ou une nouvelle lettre de mission (cf. 2.3 de la présente note d'information). S'agissant d'une lettre de mission complémentaire, il peut utilement se référer à l'exemple figurant au 7.2 de la présente note d'information en procédant aux adaptations nécessaires.

Lorsque l'intervention est effectuée par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité, la CNCC considère qu'il convient d'établir une lettre de mission relative à cette intervention.

### 3.5 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

#### 3.51 Intervention effectuée par le commissaire aux comptes qui exerce un mandat au sein de l'entité

Se référer aux développements figurant au 2.4 de la présente note d'information.

### 3.52 Intervention effectuée par « un commissaire aux comptes » qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité<sup>49</sup>

Dans ce cas, il convient également de se référer aux développements figurant au 2.4 de la présente note d'information, en prenant en considération le fait que lorsqu'il s'agit de l'intervention d'« un commissaire aux comptes » qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée, les informations à attester peuvent ne pas être issues de comptes ayant fait l'objet d'un audit et nécessiteront des vérifications plus étendues que si l'intervention était effectuée par le commissaire aux comptes exerçant un mandat au sein de l'entité.

Au surplus, quand bien même ces informations seraient issues de comptes ayant fait l'objet d'un audit, les obligations de secret professionnel qui s'imposent au commissaire aux comptes ayant certifié ces comptes font obstacle à ce que ce dernier communique avec le commissaire aux comptes choisi par l'entité pour établir l'attestation.

Les travaux du commissaire aux comptes ayant accepté d'établir l'attestation varient selon qu'il lui est demandé d'attester de la concordance, de la cohérence, de la sincérité ou bien encore de la présentation sincère des informations objet de l'attestation, ils peuvent consister notamment à :

- prendre connaissance du texte légal ou réglementaire relatif à l'attestation demandée ;
- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour préparer les informations à attester ;
- vérifier la concordance des informations figurant dans le document préparé par l'entité avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion) ;
- apprécier si l'information produite est cohérente avec les différents éléments collectés notamment pour les besoins de la certification des comptes. C'est-à-dire que cette information et les autres éléments collectés ne présentent pas de contradictions entre eux, sont homogènes, se corroborent ou présentent une logique d'ensemble ;
- prendre connaissance des hypothèses retenues par l'entité et/ou des interprétations du texte légal ou réglementaire ;
- vérifier leur correcte description dans le document joint à l'attestation ;
- vérifier la conformité effective des informations avec le texte légal ou réglementaire ;
- le cas échéant, vérifier la conformité des modalités appliquées pour déterminer les informations avec le texte légal ou réglementaire. Il n'appartient pas au commissaire aux comptes d'interpréter ce texte. Il lui appartient en revanche de vérifier, lorsque plusieurs interprétations sont possibles ou que le texte n'est pas précis, que les méthodes et hypothèses retenues par l'entité sont dûment explicitées dans le document joint à l'attestation ;
- prendre connaissance des travaux qui ont permis d'élaborer ces informations et consulter la documentation existante ;
- effectuer un examen des méthodes retenues et des informations présentées pour vérifier qu'elles ne contiennent pas d'éléments en contradiction ou incohérents par rapport à sa connaissance générale de l'entité acquise à l'occasion de l'exercice de son mandat ;
- déterminer si les informations reflètent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, les situations ou événements qu'elles ont vocation à traduire. C'est-à-dire qu'elles traduisent la réalité et ne comportent pas d'omission de nature à influencer la compréhension ou la décision de l'utilisateur ;
- le cas échéant, prendre connaissance du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ;
- vérifier l'exactitude arithmétique de l'information chiffrée produite ;

---

<sup>49</sup> Pour des exemples d'attestations susceptibles d'être établies par « un commissaire aux comptes », se référer au 1.4 de la présente note d'information.

- s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite.

### 3.6 DECLARATIONS DE LA DIRECTION

Se référer aux développements figurant au 2.46 de la présente note d'information.

### 3.7 ETABLISSEMENT DE L'ATTESTATION

#### 3.71 Forme de l'attestation

Le commissaire aux comptes n'est pas, et ne peut être, dispensateur d'information. L'obligation de secret professionnel fonde cette règle. Il appartient donc à la direction de l'entité de produire les informations et au commissaire aux comptes d'exprimer une conclusion sur ces informations, après avoir déterminé et effectué les travaux permettant d'obtenir le niveau d'assurance requis.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes ne peut donc se prononcer que sur un document établi, sous leur responsabilité, par les dirigeants.

Il n'est pas possible que le commissaire aux comptes appose sa signature directement sur le document établi par l'entité, qu'il s'agisse d'une signature manuscrite ou d'un tampon valant signature, quand bien même ce format serait imposé par le texte légal ou réglementaire. En revanche, les documents établis par la direction de l'entité et joints à l'attestation du commissaire aux comptes peuvent faire l'objet de sa part d'un visa aux seules fins d'identification. Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

L'attestation comporte les informations suivantes

- a) un titre ;
- b) l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- c) une introduction comportant :
  - i. le rappel de la qualité de commissaire aux comptes ;
  - ii. le rappel du texte légal ou réglementaire applicable ;
- d) un paragraphe rappelant les responsabilités respectives de l'entité et du (des) commissaire(s) aux comptes et, le cas échéant, les limites connues lors de l'acceptation de l'intervention ;
- e) un paragraphe portant sur la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre et comportant :
  - i. une référence à la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette intervention ;
  - ii. une description de la nature et de l'étendue des travaux ;
- f) une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis ;
- g) le cas échéant, une mention de liaison avec le texte légal ou réglementaire ;
- h) le cas échéant, une clause de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation ;
- i) le cas échéant, toutes autres remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation ;
- j) la date de l'attestation ;
- k) l'adresse et l'identification du (des) signataire(s) de l'attestation.

Un exemple type d'attestation établie en application de textes légaux ou réglementaires figure au 6.1 de la présente note d'information et divers exemples sont présentés au 6. Il s'agit dans tous les cas d'exemples et non pas de modèles, des adaptations peuvent donc être effectuées au cas par cas en fonction des circonstances propres à l'attestation que le commissaire aux comptes établit.

### 3.71.1 Titre

Le titre de l'attestation inclut le mot « Attestation » et est généralement formulé comme suit :

**« Attestation [du (des) commissaire(s) ou d'un commissaire]<sup>50</sup> aux comptes sur les ... [informations] communiquées dans le cadre de ... [citer les références du texte légal et réglementaire qui prescrit l'intervention du ou d'un commissaire aux comptes] relatif ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]] ».**

Le titre peut également inclure :

**[Assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le ... [date de clôture]]**

par exemple lorsque l'attestation est mise à disposition des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale d'approbation des comptes.

### 3.71.2 Identité du destinataire au sein de l'entité

Se référer au 2.51.2 de la présente note d'information.

### 3.71.3 Introduction

L'introduction est généralement formulée comme suit :

« En notre qualité de commissaire(s) aux comptes [de votre ... [entité<sup>51</sup>]]<sup>52</sup> et en application de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire qui prescrit l'intervention du commissaire aux comptes] relatif à ... [à préciser], nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint [et établi dans le cadre de ... [à préciser]]<sup>53</sup>. ».

Par ailleurs, lorsque le commissaire aux comptes l'estime utile (notamment pour les attestations à destination des organismes publics), par exemple lorsqu'il est prévu que les informations objet de l'attestation soient « visées » par le commissaire aux comptes, la phrase suivante peut être ajoutée :

« [Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]]<sup>54</sup> [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles]. ».

---

<sup>50</sup> La formulation « du (des) commissaire(s) » est retenue lorsque le texte légal ou règlementaire indique « le » commissaire aux comptes. La formulation « d'un commissaire » est employée lorsque le texte légal ou règlementaire indique « un » commissaire aux comptes et que l'entité demande à un commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité d'établir l'attestation concernée.

<sup>51</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>52</sup> Le membre de phrase entre crochets est supprimé lorsque l'intervention est effectuée par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité.

<sup>53</sup> Le membre de phrase entre crochets peut être ajouté, par exemple, lorsque la référence du texte qui prescrit l'intervention du commissaire aux comptes et celle du texte qui détermine les informations à produire par l'entité ne sont pas identiques.

<sup>54</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

#### **3.71.4 Responsabilités respectives**

Se référer au 2.51.4 de la présente note d'information.

#### **3.71.5 Nature et étendue des travaux mis en œuvre**

La description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre est adaptée au contexte de l'attestation.

La proposition de rédaction présentée ci-après est indicative et nécessite d'être adaptée au cas par cas des attestations que le commissaire aux comptes établit.

Le paragraphe de description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre débute par la phrase suivante :

« Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté [, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection,] à ...».

Il est complété par la description de la nature et de l'étendue des travaux mis en œuvre et des limites éventuelles ; se référer au 2.51.5 de la présente note d'information.

#### **3.71.6 Conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance requis**

Se référer aux développements figurant au 2.51.6 de la présente note d'information.

#### **3.71.7 Liaison avec le texte légal ou réglementaire prescrivant l'intervention**

Cette liaison est généralement formulée comme suit :

« La présente attestation tient lieu de ... [à préciser] au sens de ... [indiquer les références du texte légal ou réglementaire]. ».

Il convient d'observer que cette phrase de liaison n'est pas utilisée lorsque la conclusion de l'attestation comporte une ou plusieurs observations ou qu'il s'agit d'une impossibilité de conclure.

#### **3.71.8 Clause de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation**

La clause de restriction d'utilisation, de diffusion ou de citation est généralement formulée comme suit :

« [Elle<sup>55</sup> ou Cette attestation<sup>56</sup>] est établie à votre attention dans le cadre précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins. ».

Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

---

<sup>55</sup> Lorsque la conclusion est sans observation et que la phrase de liaison avec le texte légal ou réglementaire a été utilisée.

<sup>56</sup> Lorsque la conclusion de l'attestation comporte une ou plusieurs observations ou bien qu'il s'agit d'une impossibilité de conclure.

### **3.71.9 *Autres remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation***

Se référer au 2.51.7 de la présente note d'information, en prenant en considération le fait que certaines remarques ne trouvent pas à s'appliquer dans le contexte d'une attestation établie en application d'un texte légal ou réglementaire.

### **3.71.10 *Date***

Se référer au 3.72.1 de la présente note d'information.

### **3.71.11 *Identification et signature du commissaire aux comptes***

Les principes décrits au 6.13 de la NI I – *Le commissaire aux comptes et les rapports sur les comptes annuels et consolidés* trouvent à s'appliquer concernant l'identification du commissaire aux comptes et les modalités de signature de l'attestation et il convient, le cas échéant, de s'y reporter.

## **3.72 *Date, destinataires et communication de l'attestation***

### **3.72.1 *Date***

L'attestation est datée du jour de l'achèvement des travaux et ne peut être antérieure à l'obtention des déclarations écrites de la direction estimées nécessaires.

### **3.72.2 *Destinataires et communication de l'attestation***

Le commissaire aux comptes ne peut adresser son attestation à d'autres personnes que la direction de l'entité (ou l'organe de l'entité auquel il est destiné). En effet, l'article L. 822-15 du code de commerce pose le principe selon lequel « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 [57] et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions (...)* ». L'obligation au secret ne peut ainsi être écartée que si une disposition législative le prévoit.

C'est à la direction (ou à l'organe de l'entité auquel le rapport est destiné) et uniquement à elle (ou il) qu'il appartient de décider si elle (ou il) communique l'attestation à d'autres personnes et quelles sont ces autres personnes, au regard notamment du contexte de son établissement.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où le texte légal ou réglementaire prévoit la communication de l'attestation à des tiers à l'entité, il appartient à la direction de l'entité et à elle seule d'effectuer cette communication.

## **3.73 *Langue de rédaction***

Se référer aux développements figurant au 2.53 de la présente note d'information, en prenant en considération le fait que si l'attestation est destinée à un service public français, les dispositions de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n°94-665 du 4 août 1994 relative à l'emploi de la langue française qui prévoit : « *Elle [le français] est la langue de l'enseignement, du travail, des échanges et des services publics.* » s'appliquent.

---

<sup>57</sup> Relatif, notamment, à la communication des irrégularités et inexactitudes à l'assemblée générale et révélation des faits délictueux au procureur de la République.



### 3.8 DOCUMENTATION DES TRAVAUX

Se référer aux développements figurant au 2.6 de la présente note d'information.

### 3.9 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le paragraphe 19 de la NEP 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes* indique :

« *Les rapports établis par les commissaires aux comptes en application de textes légaux et réglementaires sont signés par chaque commissaire aux comptes.*

(...) »

Le terme « *rapport* » figurant dans le paragraphe précité doit être compris comme incluant également les attestations.

Ainsi, lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l'attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » et ne désigne pas d'autres intervenants susceptibles de l'établir, en cas de co-commissariat aux comptes, l'attestation est signée par tous les co-commissaires.

Lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l'attestation est établie par « *le commissaire aux comptes* » mais prévoit également que d'autres intervenants puissent l'établir, la CNCC considère que l'attestation est également signée par tous les co-commissaires.

Enfin, lorsque le texte légal ou réglementaire prévoit que l'attestation est établie par « *un commissaire aux comptes* » et dans l'hypothèse où l'entité est dotée de plusieurs commissaires aux comptes, l'intervention prévue par ce texte peut-elle être confiée à un seul des co-commissaires ?

Comme il a été indiqué ci-avant (cf. 3.11.3 de la présente note d'information) le texte légal ou réglementaire n'oblige pas l'entité à demander l'intervention à son commissaire aux comptes, si elle en a un, mais à « **un** » commissaire aux comptes.

L'usage de l'article indéfini « *un* » commissaire aux comptes semble sujet à interprétation. La CNCC a estimé, au-delà des considérations purement juridiques, qu'il paraissait préférable, lorsque l'entité décide de ne pas faire appel à un commissaire aux comptes « extérieur », de faire intervenir tous les co-commissaires aux comptes, de façon à conserver pour la réalisation de cette intervention l'exercice collégial qui existe pour la mission légale de certification des comptes annuels.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où les co-commissaires aux comptes auraient des conclusions divergentes, il est fait application des dispositions du paragraphe 20 de la NEP 100, à savoir :

« *Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport.* »

## 4 QUESTIONS SPECIFIQUES

---

### 4.1 REVELATION DES FAITS DELICTUEUX

La Commission des études juridiques de la CNCC<sup>58</sup> considère que l'homologation des normes d'exercice professionnel sur les diligences directement liées à la mission des commissaires aux comptes ne modifie pas le périmètre de l'obligation de révélation des faits délictueux au procureur de la République par le commissaire aux comptes prévue à l'article L. 823-12 du code de commerce. Cette obligation reste limitée aux seuls faits délictueux commis dans l'entité dans laquelle il exerce un mandat.

Lorsque le commissaire aux comptes effectue des travaux dans le cadre de diligences directement liées dans l'entité dans laquelle il exerce un mandat, les faits délictueux dont il a connaissance au cours de l'accomplissement de ces travaux doivent être révélés au procureur de la République.

En revanche, lorsqu'un commissaire aux comptes, à la demande de l'entité dans laquelle il exerce un mandat, effectue des travaux dans le cadre de diligences directement liées dans une entité contrôlée ou contrôlante, les faits délictueux découverts dans ces entités dans lesquelles il n'exerce pas de mandat n'ont pas à faire l'objet d'une révélation au procureur de la République. Il en est de même lorsqu'« *un commissaire aux comptes* » établit une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire dans une entité dans laquelle il n'exerce pas de mandat (cf. 4.4 de la présente note d'information).

### 4.2 OBLIGATIONS DANS LE CADRE DE LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DES CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME

Le champ d'application des obligations de vigilance sur les opérations et de déclaration relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, mentionnées au 3ème alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce, défini aux articles L. 561-2 12° et L. 561-2-1 du code monétaire et financier, concerne tout commissaire aux comptes intervenant es-qualité dans le cadre d'une mission légale. Le commissaire aux comptes réalisant une intervention dans le cadre de la NEP 9030 est conduit à respecter ces obligations, qu'il intervienne dans l'entité dans laquelle le mandat est exercé ou bien dans une entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.

Concernant les obligations précitées lorsqu'« *un commissaire aux comptes* » établit une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire dans une entité dans laquelle il n'exerce pas de mandat, se référer au 4.4 de la présente note d'information.

### 4.3 DELAI DE PRESCRIPTION<sup>59</sup>

La responsabilité civile des commissaires aux comptes est régie par les articles L. 822-17 et L. 822-18 qui figurent au Livre VIII du code de commerce, dans un chapitre II « *Du statut des commissaires aux comptes* », sous une section 3 intitulée « *De la responsabilité civile* ».

Il résulte de ces dispositions que les commissaires aux comptes sont responsables des conséquences dommageables des fautes et négligences commises par eux « *dans l'exercice de leurs fonctions* » (article L. 822-17 alinéa 1 du code de commerce). L'article précité n'opère pas de distinction entre les différentes missions des commissaires aux comptes et s'applique dès lors que ceux-ci sont « *dans l'exercice de leurs fonctions* ». Entrent donc dans le champ d'application des articles L. 822-17 et L. 822-18 du code de commerce aussi bien les missions légales que les interventions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives aux diligences directement liées à la mission de commissaire

---

<sup>58</sup> Bulletin CNCC n°154, juin 2009, EJ 2008-119, p. 407.

<sup>59</sup> Bulletin CNCC n°152, décembre 2008, p. 623.

aux comptes. Ainsi, la responsabilité civile du commissaire aux comptes ne peut être recherchée que sur le fondement des articles précités et la prescription de l'action est de trois ans. Son point de départ est fixe, c'est « le fait dommageable ». Il peut être retardé, en cas de dissimulation, au jour de sa révélation (article L. 225-254 du code de commerce sur renvoi de l'article L. 822-18 du même code).

#### 4.4 ETENDUE DE LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS UNE ENTITE N'AYANT PAS DESIGNÉ DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit l'établissement d'une attestation par « *un commissaire aux comptes* », il convient de s'interroger sur le formalisme à respecter par l'entité concernée pour désigner le commissaire aux comptes et sur les éventuelles implications en termes de mandat de commissaire aux comptes.

L'article L. 820-1 alinéa 1 du code de commerce dispose :

*« Nonobstant toute disposition contraire, les dispositions du présent titre sont applicables aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission. Elles sont également applicables à ces personnes et entités, sous réserve des règles propres à celles-ci, quel que soit leur statut juridique. ».*

Une lecture stricte de cet article pourrait conduire à opter pour la désignation pour six exercices d'un commissaire aux comptes qui exercerait alors sa mission dans le respect de l'ensemble des dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce.

La Commission des études juridiques de la CNCC<sup>60</sup> considère qu'il ne semble pas cependant que cette solution ait été voulue par les pouvoirs publics, puisqu'elle reviendrait à :

- étendre l'obligation de nommer un commissaire aux comptes à des entités pour lesquelles il existe des seuils en dessous desquels la nomination d'un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire (SAS, SARL, SNC ... ) ;
- conférer à un texte, n'ayant pour portée initiale que l'exigence d'une attestation, le pouvoir de décider de la nomination pour une durée de six exercices d'un commissaire aux comptes, et ce faisant, étendre considérablement le champ de l'intervention de ce dernier par rapport à l'objectif initialement poursuivi ;
- transformer ainsi une demande d'intervention ponctuelle en une mission permanente.

L'emploi de l'article indéfini « *un* » commissaire aux comptes conforte cette hypothèse. La Commission précitée estime, en conséquence, que pour cette intervention, l'entité n'a pas à soumettre la nomination du commissaire aux comptes à la décision de l'organe délibérant. Il peut être désigné par les seuls dirigeants pour effectuer cette intervention particulière. Ainsi, le commissaire aux comptes n'a pas à être nommé pour six exercices, mais uniquement pour les besoins de cette attestation ponctuelle.

Il est choisi parmi les commissaires aux comptes inscrits, dans le respect des articles L. 822-1 à L. 822-5 du code de commerce. Il est soumis aux règles de déontologie et d'indépendance des articles L. 822-10 à L. 822-13 du même code, à l'obligation de secret professionnel visée à l'article L. 822-15 dudit code, ainsi qu'aux dispositions disciplinaires des articles L. 822-6 à L. 822-8 du code précité. En revanche, les dispositions du chapitre III du Titre II : Des commissaires aux comptes, relatif à l'exercice du contrôle légal, ne sont pas applicables à cette intervention ponctuelle.

---

<sup>60</sup> Bulletin CNCC n°145, mars 2007, EJ 2006-182, p. 158 et Bulletin CNCC n°156, décembre 2009, EJ 2009-45, p. 700, concernant les sociétés par actions simplifiées qui n'ont pas l'obligation en application de l'article L. 227-9-1 du code de commerce de désigner un commissaire aux comptes.

En conséquence, les obligations suivantes, figurant aux alinéas 1 et 2 de l'article L. 823-12 du code de commerce, de :

- signalement à la plus prochaine assemblée générale des irrégularités et inexactitudes relevées au cours de la mission ;
- révélation au procureur de la République des faits délictueux connus à l'occasion de la mission ;

ne s'appliquent pas.

Concernant les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme, mentionnées au 3<sup>ème</sup> alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce, leur champ d'application est défini aux articles L. 561-2, 12° et L. 561-2-1 du code monétaire et financier :

- Article L. 561-2 du code monétaire et financier : « *Sont assujettis aux obligations prévues par les dispositions des sections 2 à 7 du présent chapitre :*

(...)

*12° Les experts-comptables, les salariés autorisés à exercer la profession d'expert-comptable en application des articles 83 ter et 83 quater de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant les titres et la profession d'expert-comptable ainsi que les commissaires aux comptes (...); »*

- Article L. 561-2-1 du code monétaire et financier : « *Pour l'application du présent chapitre, une relation d'affaires est nouée lorsqu'une personne mentionnée à l'article L. 561-2 engage une relation professionnelle ou commerciale qui est censée, au moment où le contact est établi, s'inscrire dans une certaine durée. La relation d'affaires peut être prévue par un contrat selon lequel plusieurs opérations successives seront réalisées entre les cocontractants ou qui crée à ceux-ci des obligations continues. Une relation d'affaires est également nouée lorsqu'en l'absence d'un tel contrat un client bénéficie de manière régulière de l'intervention d'une personne susmentionnée pour la réalisation de plusieurs opérations ou d'une opération présentant un caractère continu ou, s'agissant des personnes mentionnées au 12° de l'article L. 561-2, pour l'exécution d'une mission légale. ».*

Le champ d'application de ces obligations est plus large et concerne tout commissaire aux comptes intervenant es-qualité dans le cadre d'une mission légale, ce qui est de nature à conduire le commissaire aux comptes réalisant une intervention prévue par un texte légal ou réglementaire à respecter ces obligations, quand bien même il n'exercerait pas de mandat au sein de l'entité concernée.

#### 4.5 INFORMATIONS A ATTESTER ISSUES DE COMPTES CERTIFIES INCLUANT UNE (DES) OBSERVATION(S)

Lorsque les informations à attester sont issues de comptes certifiés et que le rapport de certification comporte une observation, le commissaire aux comptes apprécie s'il est utile de faire état de cette observation dans l'attestation établie sous forme de remarque.

Lorsque l'observation formulée porte sur la continuité d'exploitation, qu'il s'agisse d'attester la concordance, la cohérence ou la conformité ou bien encore la présentation de manière sincère, la CNCC considère qu'il est généralement opportun que cette observation soit mentionnée dans l'attestation.

De même, lorsque le rapport de certification comporte une observation relative à un changement comptable et que les informations à attester ont été affectées par celui-ci, la CNCC estime également opportun que cette observation soit mentionnée dans l'attestation.

#### 4.6 INCIDENCES SUR LA MISSION DE CERTIFICATION DES COMPTES DES ANOMALIES IDENTIFIEES LORS DE L'INTERVENTION D'ETABLISSEMENT D'UNE ATTESTATION.

Lors de la planification et de la réalisation de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes prend en considération les incidences potentielles des anomalies qu'il a identifiées lors de la réalisation de l'intervention d'établissement d'une attestation.

### 5.1 PREAMBULE

Dans les exemples objet du présent chapitre, les situations particulières, à savoir lorsque :

- les informations à attester se rapportent à une entité contrôlée ou contrôlante ;
- les informations à attester se rapportent à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ;
- l'attestation est demandée au cours du premier exercice d'un nouveau mandat ;
- les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions ;

et leurs incidences sur les contrôles du commissaire aux comptes ne sont pas évoquées. Il convient donc, le cas échéant, de se référer au 2.45 de la présente note d'information.

Par ailleurs, lorsqu'il est demandé au commissaire aux comptes d'établir une attestation pour laquelle l'exemple ne figure pas dans la présente note d'information, pour l'établir il peut utilement se référer soit au 1.4 de la présente note d'information, lorsque l'attestation correspondante a fait l'objet d'une publication au Bulletin de la CNCC, soit à l'exemple type figurant au 5.2 de la présente note d'information, en procédant aux adaptations nécessaires.

## 5.2 ATTESTATION TYPE ETABLIE EN APPLICATION DE LA NEP 9030

### **Attestation du (des)<sup>61</sup> commissaire(s)<sup>61</sup> aux comptes de ... [l'entité]<sup>62</sup> ... [indiquer le nom] relative à ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]**

Au ... [Représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>63</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date] [relatif à ... [préciser le nom de l'entité contrôlée ou contrôlante concernée]]<sup>64</sup>, ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte]<sup>65</sup>.

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].<sup>66</sup>

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité] [le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations]<sup>67</sup> sont précisées dans le document ci-joint].<sup>68</sup>

Il nous appartient d'attester ces informations.

[Ou bien]

Il nous appartient de nous prononcer sur la concordance de ces informations avec ... [la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion].

---

<sup>61</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>62</sup> Préciser : la société, l'association, ....

<sup>63</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

<sup>64</sup> Membre de phrase à ajouter lorsque l'attestation concerne une entité contrôlée ou contrôlante.

<sup>65</sup> Reprendre le contexte indiqué dans le document joint à l'attestation.

<sup>66</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

<sup>67</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces ... [informations].

<sup>68</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

[*Ou bien*]

Il nous appartient de nous prononcer sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion *ou* ...].

[*Ou bien*]

Il nous appartient de nous prononcer sur la conformité [selon le cas, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>69</sup> [de ces informations avec ... [les dispositions de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné]] [ou les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser]] [ou les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] [telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]]] [ou des modalités de détermination de ces informations appliquées par ... [nom de l'entité] avec celles décrites dans le document joint]].

[*Ou bien*]

Il nous appartient d'apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l'entité] [le cas échéant, et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du contrat]]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]].<sup>70</sup>

[Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [par exemple, l'exactitude de ... [à compléter] *ou* ...]].<sup>71</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels *ou* consolidés] de ... [nom de l'entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels *ou* consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour [la détermination *ou* le calcul] des ... [informations]. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet

---

<sup>69</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

<sup>70</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 68 est mentionnée dans le troisième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>71</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur certaines informations, par exemple : l'exactitude de clefs de répartition.



objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>72</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés] de ... [nom de l'entité] en date du ... [date du rapport sur les comptes].]<sup>73</sup>

[Nous n'avons pas audité [ou effectué un examen limité] de comptes intermédiaires de ... [nom de l'entité] postérieurs au ... [date de clôture] et, par conséquent, nous n'exprimons aucune [opinion *ou* conclusion] à ce titre.]<sup>74</sup>

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté [, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection,] à ... [description de la nature des contrôles mis en œuvre et des limites éventuelles, par exemple :

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [nom de l'entité] pour [produire *ou* déterminer] les informations [données *ou* figurant] dans le document joint [et vérifier [le cas échéant, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection] que les informations résultant de l'application de ces procédures concordent avec les données sous-tendant la comptabilité de ... [nom de l'entité]] ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la concordance des ... [informations] figurant dans le document joint à la présente attestation pour l'exercice clos le ... [date de clôture] avec les données issues des comptes [annuels *ou* consolidés] de ... [nom de l'entité] pour le même exercice [étant précisé que ces comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés ou ...]]<sup>75</sup> ;
- vérifier la concordance de ces informations [, telles qu'elles figurent dans le document joint,] avec la comptabilité *ou* avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes de ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ;
- vérifier la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] *ou* ...] ;
- vérifier la conformité de ces informations avec ... [les dispositions ... [citer les références du texte

---

<sup>72</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audité ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la détermination ou le calcul de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>73</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

<sup>74</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations sur lesquelles porte l'attestation sont relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité.

<sup>75</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, le membre de phrase entre crochets peut être ajouté.

*légal ou réglementaire concerné*] ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document ...] ou ...];

- vérifier la conformité des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer ces informations avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document ...] ou celles décrites dans le document joint ou ...];
- vérifier la correcte application de la méthode de calcul de ... [à préciser] [étant précisé que notre intervention n'a pas pour objectif de nous prononcer sur la méthode de calcul elle-même]<sup>76</sup>;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs<sup>77</sup> [ou des informations produites];
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère].

#### *Conclusion sans observation*

*(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)*

Sur la base de nos travaux<sup>78</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation].

[Ou bien]

*(Concordance)*

Sur la base de nos travaux<sup>78</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance des informations [figurant dans le document joint ou relatives à ... [à compléter] ou objet de l'attestation] avec [la comptabilité ou la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ou les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ou les données [sous-tendant la comptabilité ou internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion].

[Ou bien]

*(Cohérence)*

Sur la base de nos travaux<sup>78</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration ou des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions ou d'hypothèses entre elles ou d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] ou de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] ou de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] ou de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ou ...].

---

<sup>76</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, le membre de phrase entre crochets peut être ajouté.

<sup>77</sup> Préciser de quels calculs il s'agit.

<sup>78</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

[*Ou bien*]

(*Conformité*)

Sur la base de nos travaux<sup>79</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>80</sup> [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les [informations] avec celles décrites dans le document joint]].

[*Ou bien*]

(*Présentation sincère*)

Sur la base de nos travaux<sup>79</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation].

*Conclusion avec observation(s)*

(*Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère*)

Sur la base de nos travaux, les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[*Ou bien*]

(*Concordance*)

Sur la base de nos travaux, la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

---

<sup>79</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>80</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

[*Ou bien*]

(*Cohérence*)

Sur la base de nos travaux, la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de ... [nom de l'entité] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion *ou* ...] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[*Ou bien*]

(*Conformité*)

Sur la base de nos travaux, la conformité [*selon le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>81</sup> [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de ... [nom de l'entité] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les ... [informations] avec celles décrites dans le document joint]] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[*Ou bien*]

(*Présentation sincère*)

Sur la base de nos travaux, la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

*Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [*ou* du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester ... [les informations figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation *ou* [à adapter aux objectifs de l'intervention]].

---

<sup>81</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

*Le cas échéant, autres précisions susceptibles d'être apportées*

*Par exemple, lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions :*

[Nous rappelons que, s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront parfois de manière significative des prévisions présentées et que, par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur la possibilité de réalisation de ces prévisions.]

*Remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>82</sup>

[Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les tiers ayant eu communication de cette attestation [y compris les parties à ... [intitulé du contrat]] pourraient par ailleurs mettre en œuvre [dans le cadre de ce ... [intitulé du contrat]], et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard de leurs propres besoins.]<sup>83</sup>

[En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [nom de l'entité], notre responsabilité à l'égard de ... [nom de l'entité] et de ses [actionnaires ou associés ou adhérents ou ...] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à ... [intitulé du contrat]), étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [intitulé du contrat]]. CAC, le cas échéant et ... [Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de ... [nom de l'entité] [ou de l'exécution de ... [intitulé du contrat] ou en relation avec celui-ci.]<sup>84</sup>

[Cette attestation est régie par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de la présente attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompetent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.]<sup>85</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>82</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>83</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, en cas d'attestation sur des ratios dans le cadre de contrats d'emprunt bancaire pour signifier que l'attestation ne remplace pas les diligences que le banquier peut lui-même mettre en œuvre pour ses propres besoins.

<sup>84</sup> Si le commissaire aux comptes estime utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation de préciser les limites de sa responsabilité.

<sup>85</sup> Si le commissaire aux comptes l'estime utile, lorsque l'attestation est susceptible d'être utilisée en dehors du territoire de la République française ou hors du champ de compétence d'un tribunal français.

### 5.3 CHIFFRE D'AFFAIRES (PAR EXEMPLE : POUR UN CONTRAT DE LICENCE, UN BAIL, ...)

#### 5.31 Obligations des entités

##### 5.31.1 *Champ d'application*

Des contrats, notamment de licence ou de bail, peuvent inclure des clauses de communication au co-contractant du chiffre d'affaires réalisé, généralement sur la base des comptes annuels ou consolidés de l'entité.

Ces contrats peuvent inclure des clauses relatives à la détermination du chiffre d'affaires concerné et également une clause prévoyant que le chiffre d'affaires déterminé par l'entité est attesté par le commissaire aux comptes.

##### 5.31.2 *Responsabilités des entités*

Il appartient à l'entité de préparer le document comportant le calcul du chiffre d'affaires concerné sur la base des dispositions contractuelles et, le cas échéant, d'y indiquer les interprétations qu'elle a pu faire des clauses du contrat.

#### 5.32 Travaux du commissaire aux comptes

##### 5.32.1 *Objectifs de l'intervention*

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier :

- la concordance des montants utilisés dans le calcul du chiffre d'affaires avec les montants figurant dans la comptabilité ayant servi à la préparation des comptes annuels et/ou consolidés de l'entité pour l'exercice concerné par le calcul ;
- la conformité :
  - des modalités de calcul du chiffre d'affaires retenues par l'entité avec celles figurant au contrat et, le cas échéant, telles qu'interprétées par l'entité et précisées dans le document joint à l'attestation ;
  - de la date à laquelle il est prévu contractuellement que ce chiffre d'affaires soit calculé.

##### 5.32.2 *Contrôles du commissaire aux comptes*

Les contrôles consistent à :

- obtenir la copie du contrat concerné ;
- prendre connaissance des clauses relatives à la détermination du chiffre d'affaires figurant dans le contrat concerné ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des interprétations retenues par l'entité relatives aux clauses contractuelles de calcul du chiffre d'affaires ;
- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour déterminer le chiffre d'affaires concerné ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre le chiffre d'affaires concerné déterminé par l'entité et la comptabilité dont il est issu et vérifier qu'il concorde avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels et/ou consolidés de l'entité pour l'exercice concerné par le calcul. Ces travaux prennent en compte les risques relatifs au non-respect de l'assertion d'exhaustivité et peuvent notamment inclure l'examen :
  - du bouclage de la comptabilité analytique, servant de base à la détermination du chiffre d'affaires concerné, avec la comptabilité générale ;

- des retraitements éventuels tels que l'élimination des opérations internes aux entités du groupe ;
- de la gestion de la coupure de l'exercice ou de la période concerné (qu'il s'agisse de la facturation ou des avoirs) ;
- de l'allocation du chiffre d'affaires à l'emplacement (au magasin, au site, ...) concerné ;
- vérifier la conformité des modalités de calcul du chiffre d'affaires appliquées par l'entité avec celles figurant au contrat et, le cas échéant, telles que précisées dans le document joint à l'attestation, ainsi que la date à laquelle il est prévu que ce chiffre d'affaires soit calculé ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des informations fournies, après application, le cas échéant, de règles d'arrondis.

Pour déterminer l'étendue de ses contrôles, le commissaire aux comptes prend en considération sa connaissance générale de l'entité, les travaux effectués sur la comptabilité analytique pour les besoins de la certification des comptes et son évaluation du risque d'anomalies significatives.

### 5.32.3 *Etablissement de l'attestation*<sup>86</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations préparées par l'entité ne concordent pas avec la comptabilité ayant servi à la préparation des comptes annuels et/ou consolidés de l'entité pour l'exercice concerné par le calcul, il demande aux dirigeants de les rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de l'entité.

### 5.33 Exemple d'attestation

**Attestation du (des)<sup>87</sup> commissaire(s)<sup>87</sup> aux comptes de ... [l'entité]<sup>88</sup> ... [Indiquer le nom] relative aux informations concernant le chiffre d'affaires dans le cadre du contrat ... [intitulé du contrat] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]**

Au ... [Représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>89</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations concernant le chiffre d'affaires figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées]

<sup>86</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d'information.

<sup>87</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>88</sup> Préciser : la société, l'association, ....

<sup>89</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

*lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes* [pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]], ci-joint et établi dans le cadre du contrat ... [intitulé du contrat].

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de chiffre d'affaires de ... [montant exact]].<sup>90</sup>

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité] [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces informations<sup>91</sup> sont précisées dans le document ci-joint].<sup>92</sup> Il nous appartient d'attester ces informations.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l'entité] [le cas échéant, et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du contrat]]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]].<sup>93</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels ou consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la ventilation analytique et la détermination de ces informations. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>94</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] en date du ... [date du rapport sur les comptes].]<sup>95</sup>

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [nom de l'entité] pour déterminer les informations figurant dans le document joint ;

---

<sup>90</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

<sup>91</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces informations.

<sup>92</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

<sup>93</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 92 est mentionnée dans le troisième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces informations sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>94</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la détermination de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>95</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.



- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer ces informations avec les stipulations du contrat ... [intitulé du contrat]] [le cas échéant, telles que précisées par la direction de ... [nom de l'entité] dans la note XX du document ci-joint] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des informations produites.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>96</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations figurant dans le document joint.

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans le document joint appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester les informations figurant dans le document joint.

*Dans tous les cas - remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>97</sup>

[Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les tiers ayant eu communication de cette attestation [y compris les parties à ... [intitulé du contrat]] pourraient par ailleurs mettre en œuvre dans le cadre de ce contrat], et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard de leurs propres besoins.]<sup>98</sup>

[En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [nom de l'entité], notre responsabilité à l'égard de ... [nom de l'entité] et de ses [actionnaires *ou* associés *ou* adhérents *ou* ...] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre

---

<sup>96</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>97</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>98</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, en cas d'attestation sur des ratios dans le cadre de contrats d'emprunt bancaire pour signifier que l'attestation ne remplace pas les diligences que le banquier peut lui-même mettre en œuvre pour ses propres besoins.

partie à ... [*intitulé du contrat*]), étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [*intitulé du contrat*]]. CAC, le cas échéant et ... [*Co-CAC*] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de ... [*nom de l'entité*] [ou de l'exécution de ... [*intitulé du contrat*] ou en relation avec celui-ci.]<sup>99</sup>

[Cette attestation est régie par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de la présente attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.]<sup>100</sup>

[*Lieu, date et signature*]

---

<sup>99</sup> Si le commissaire aux comptes estime utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation de préciser les limites de sa responsabilité.

<sup>100</sup> Si le commissaire aux comptes l'estime utile, lorsque l'attestation est susceptible d'être utilisée en dehors du territoire de la République française ou hors du champ de compétence d'un tribunal français.

## 5.4 DEMANDE D'INDEMNISATION AU TITRE DE L'ALLOCATION SPECIFIQUE DE CHOMAGE PARTIEL

### 5.41 Obligations des entités

#### 5.41.1 *Champ d'application*

L'article L. 5122-2 du code du travail dispose :

*« Afin d'éviter des licenciements pour motif économique touchant certaines professions dans certaines régions atteintes ou menacées d'un grave déséquilibre de l'emploi, des actions de prévention peuvent être engagées pour une durée déterminée. »*

*Ces actions peuvent comporter notamment :*

***1° La prise en charge partielle par l'Etat des indemnités complémentaires de chômage partiel dues aux travailleurs victimes d'une réduction d'activité au-dessous de la durée légale du travail. Cette prise en charge se fait par voie de conventions conclues avec les organismes professionnels ou interprofessionnels ou avec les entreprises*** <sup>[101]</sup> ;

***2° Le versement d'allocations aux salariés subissant une réduction d'activité en dessous de la durée légale du travail pendant une période de longue durée. Ce versement intervient par voie de conventions conclues par l'Etat avec les organismes professionnels, interprofessionnels ou avec les entreprises. Ces allocations sont financées conjointement par l'entreprise, l'Etat et l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage. Elles sont cessibles et saisissables dans les mêmes conditions et limites que les salaires. Les contributions des employeurs à ces allocations ne sont passibles ni du versement forfaitaire sur les salaires ni des cotisations de sécurité sociale. »***

Les entités qui souhaitent bénéficier d'une indemnisation au titre de l'allocation spécifique de chômage partiel en font la demande en complétant l'imprimé CERFA n°13897\*02.

Il est notamment indiqué dans l'imprimé précité que :

*« La présente demande doit être **obligatoirement préalable à la mise en chômage partiel des salariés** (article L.5122-2 du code du travail) sauf dans le cas de suspension d'activité pour sinistre ou intempéries exceptionnelles où l'employeur dispose d'un délai de 30 jours pour adresser sa demande. Elle doit être envoyée en deux exemplaires au service chômage partiel de la DDTEFP accompagnée :*

- d'une copie de l'extrait de procès verbal de la consultation du comité d'entreprise (ou d'établissement) ou à défaut des délégués du personnel, consacré à l'examen du projet de recours au chômage partiel*
- des éléments relatifs aux aménagements du temps de travail spécifiques appliqués dans l'établissement (accord collectif, planning de la modulation)*
- des documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité [Tout document utile pourra être demandé par les services de l'Etat en charge de l'instruction de la demande de chômage partiel.] : **notamment une attestation du commissaire aux comptes ou de l'expert comptable***
- d'un relevé d'identité bancaire ».*

#### 5.41.2 *Responsabilités des entités*

Il appartient à l'entité de compléter l'imprimé CERFA n°13897\*02 et d'y joindre les documents prévus par cet imprimé et, notamment, les **« documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité »**.

---

<sup>101</sup> Mis en gras par nos soins pour les besoins de la rédaction de la présente note d'information.

## 5.42 Travaux du commissaire aux comptes

### 5.42.1 *Acceptation de l'intervention*

Il convient d'observer que l'imprimé CERFA n°13897\*02 ne précise pas quels sont les « *documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité* », quel en est le contenu ou sur quoi ils doivent être basés.

Parmi les conditions d'acceptation de l'intervention exposées au 2.1 de la présente note d'information, le commissaire aux comptes est particulièrement vigilant au fait que les informations préparées par l'entité correspondent à celles visées au paragraphe 04 de la NEP 9030 (cf. 2.12 de la présente note d'information).

En outre, il apprécie si les travaux susceptibles d'être effectués permettront d'obtenir le niveau d'assurance requis.

Enfin, il apprécie également, en fonction de sa connaissance générale de l'entité, si les indicateurs présentés, les populations comparées, les périodes de référence retenues, ... sont pertinents pour justifier la réduction ou la suspension d'activité.

### 5.42.2 *Objectifs de l'intervention*

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier la concordance des informations contenues dans les « *documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité* » préparés par l'entité avec, selon le cas :

- les comptes ;
- la comptabilité ;
- les informations ayant un lien avec la comptabilité, par exemple, les informations issues de la comptabilité analytique ou d'états de gestion ;
- les données sous-tendant la comptabilité, par exemple des relevés d'heures.

Lorsque les documents préparés par l'entité incluent des informations prévisionnelles, l'objectif de l'intervention est également de vérifier la conformité des modalités appliquées par l'entité pour établir ces informations avec les modalités et les hypothèses énoncées dans les documents destinés à être joints à l'attestation.

### 5.42.3 *Contrôles du commissaire aux comptes*

#### A) *Informations historiques*

Les contrôles visant à attester la concordance des informations préparées par l'entité avec, selon le cas, les comptes, la comptabilité, les informations ayant un lien avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité, consistent à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour produire ces informations ;
- vérifier la concordance de ces informations avec les données issues des comptes annuels de l'entité pour le même exercice ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels du dernier exercice clos ;
- vérifier la concordance de ces informations avec les données sous-tendant la comptabilité (par exemple des relevés d'heures) ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion) ;

- vérifier l’exactitude arithmétique de l’information produite ;
- s’enquérir auprès de la direction de l’entité de l’existence d’éventuels événements postérieurs à la date d’établissement du document destiné à être joint à l’attestation susceptibles d’affecter les informations objet de l’attestation ou la présentation qui en est faite.

### ***B) Informations prévisionnelles***

Lorsque les documents préparés par l’entité incluent des informations prévisionnelles, les contrôles visant à attester la conformité des modalités appliquées par l’entité pour établir ces informations avec celles énoncées dans le document destiné à être joint à l’attestation, consistent à :

- prendre connaissance du processus d’établissement des informations prévisionnelles et des procédures mises en place par l’entité pour le choix des hypothèses et l’établissement de ces informations ;
- vérifier que :
  - les dirigeants ont pris en compte et justifié les hypothèses significatives pour l’établissement de ces informations, ces hypothèses sont correctement décrites dans le document joint à l’attestation et elles ne sont pas incohérentes avec la connaissance acquise au cours des travaux d’audit sur les diverses estimations et tests de dépréciation (« *impairment* ») mis en œuvre par la direction dans le cadre de l’établissement des comptes historiques ;
  - les informations prévisionnelles reflètent bien les hypothèses décrites ;
  - les calculs sur la base des hypothèses décrites ont été correctement effectués ;
  - les méthodes comptables utilisées pour l’établissement de ces informations sont conformes à celles suivies pour l’établissement des comptes annuels ou consolidés de l’entité.

## **5.42.4 Etablissement de l’attestation<sup>102</sup>**

### ***A) Informations historiques***

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations préparées par l’entité ne concordent pas avec, selon le cas, les comptes, la comptabilité, les informations ayant un lien avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité, il demande aux dirigeants de les rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l’objet d’un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

### ***B) Informations prévisionnelles***

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations prévisionnelles préparées par l’entité ne sont pas conformes avec les modalités et les hypothèses énoncées dans le document destiné à être joint à l’attestation, il demande aux dirigeants de le rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation. Il en est de même lorsque les hypothèses retenues sont manifestement incohérentes compte tenu de sa connaissance générale de l’entité.

---

<sup>102</sup> Pour plus d’informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d’information.

### C) Dans tous les cas

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel sont joints les « *documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité* » établis, datés et signés par la direction de l'entité. En revanche, l'imprimé CERFA n°13897\*02 n'a pas à être joint à l'attestation.

#### 5.43 Exemple d'attestation

L'exemple d'attestation ci-après s'applique lorsque les documents établis par l'entité pour justifier la réduction ou la suspension d'activité comprennent à la fois des informations historiques et des informations prévisionnelles.

**Attestation du (des)<sup>103</sup> commissaire(s)<sup>103</sup> aux comptes de ... [l'entité]<sup>104</sup> ... [Indiquer le nom] relative aux « documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité » joints au formulaire CERFA n°13897\*02 pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]**

Au ... [Représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>105</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans les « documents justifiant la réduction ou la suspension d'activité » joints au formulaire CERFA n°13897\*02 au ... [préciser la date], ci-joints et établis dans le cadre de la demande d'indemnisation au titre de l'allocation spécifique de chômage partiel.

[Ces documents, initialisés aux seules fins d'identification, font ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].<sup>106</sup>

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité] [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces informations<sup>107</sup> sont précisées dans les documents ci-joints].<sup>108</sup> Il nous appartient d'attester ces informations.

---

<sup>103</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>104</sup> Préciser : la société, l'association, ....

<sup>105</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

<sup>106</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

<sup>107</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces informations.

<sup>108</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l'entité]]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]].<sup>109</sup>

[Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [par exemple, l'exactitude de ... [à compléter] ou ...]].<sup>110</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels ou consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination de ces informations. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>111</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] en date du ... [date du rapport sur les comptes].]<sup>112</sup>

[Nous n'avons pas audité de comptes intermédiaires de ... [nom de l'entité] postérieurs au ... [date de clôture] et, par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion à ce titre.]<sup>113</sup>

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [nom de l'entité] pour produire les informations figurant dans les documents joints ;
- prendre connaissance du processus d'établissement des informations prévisionnelles et des procédures mises en place par l'entité pour le choix des hypothèses et l'établissement de ces informations ;
- vérifier la concordance des informations figurant dans les documents joints à la présente attestation pour l'exercice clos le ... [date de clôture] avec les données issues des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] pour le même exercice ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la concordance de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes de ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment,

---

<sup>109</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 108 est mentionnée dans le troisième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>110</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur certaines informations.

<sup>111</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la détermination de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>112</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

<sup>113</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations sur lesquelles porte l'attestation sont relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité.

- la comptabilité analytique ou des états de gestion ou bien des relevés d'heures] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par votre ... [nom de l'entité] pour déterminer ces informations avec les modalités et hypothèses décrites dans les documents joints ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs<sup>114</sup>.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>115</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur :

- la concordance des informations figurant dans le document joint et se rapportant aux comptes de l'exercice clos le ... [date de clôture] avec [la comptabilité [et les éléments] ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de cet exercice [ainsi que les données [soutenant la comptabilité ou internes à ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ou bien des relevés d'heures]] ;
- la conformité, dans tous ses aspects significatifs, des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les informations prévisionnelles avec celles décrites dans le document joint].

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans les documents joints appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester les informations figurant dans les documents joints.

#### *Le cas échéant, autres précisions susceptibles d'être apportées*

Nous rappelons que, s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront parfois de manière significative des prévisions présentées et que, par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur la possibilité de réalisation de ces prévisions.

*Dans tous les cas - remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>116</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>114</sup> Préciser de quels calculs il s'agit.

<sup>115</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>116</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.



## 5.5 DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION SOCIALE DE SOLIDARITE

### 5.51 Obligations des entités

#### 5.51.1 *Champ d'application*

L'article L. 651-5-1 II du code de la sécurité sociale prévoit que « *Les sociétés et entreprises mentionnées à l'article L. 651-1 du présent code sont tenues de fournir, à la demande de l'organisme de recouvrement, tous renseignements et documents nécessaires à la détermination de l'assiette de la contribution et de son montant dans un délai de soixante jours. (...)* ».

Les entités visées à l'article L. 651-1 du code de la sécurité sociale sont :

« 1°) *Des sociétés anonymes et des sociétés par actions simplifiées, quelles que soient, le cas échéant, la nature et la répartition de leur capital ;*

2°) *Des sociétés à responsabilité limitée ;*

3°) *Des sociétés en commandite ;*

4°) *Des personnes morales de droit public dans les limites de leur activité concurrentielle ;*

4° bis) *Des groupements d'intérêt public assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée en application de dispositions du chapitre Ier du titre II de la première partie du livre Ier du code général des impôts autres que celles de l'article 256 B ;*

5°) *Des personnes morales dont le siège est situé hors du territoire de la France métropolitaine ou des départements d'outre-mer, à raison des affaires réalisées sur ce territoire et le rendant passibles de l'impôt sur les sociétés ;*

6°) *Des sociétés en nom collectif ;*

7°) *Des groupements d'intérêt économique ;*

8°) *Des groupements européens d'intérêt économique à raison des affaires réalisées sur le territoire de la France métropolitaine ou des départements d'outre-mer ;*

9°) *Des organismes suivants, non mentionnés aux 1° à 8° :*

*établissements et entreprises exerçant l'activité définie à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier et relevant des chapitres Ier à VII ainsi que de la section 2 du chapitre VIII du titre Ier du livre V du même code, entreprises d'assurance, de capitalisation et de réassurance de toute nature régies par le code des assurances, mutuelles et unions de mutuelles relevant du livre II du code de la mutualité, institutions de prévoyance et unions d'institutions de prévoyance relevant du titre III du livre IX du présent code et institutions de prévoyance relevant du II de l'article L. 727-2 du code rural et de la pêche maritime ;*

10°) *Des sociétés ou organismes non visés aux 1° à 9° qui sont régis par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à l'exception de ceux visés à l'article L. 521-1 du code rural qui ont pour objet exclusif d'assurer l'approvisionnement de leurs associés coopérateurs en leur procurant les produits, les équipements, les instruments et les animaux nécessaires à leurs exploitations agricoles et des sociétés coopératives agricoles ayant pour objet exclusif l'utilisation de matériels agricoles par les associés coopérateurs ;*

11°) *Des sociétés européennes au sens de l'article L. 229-1 du code de commerce et des sociétés coopératives européennes, au sens du règlement (CE) 1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne.* ».

Dans ce cadre, l'organisme de recouvrement demande à l'entité la délivrance par le commissaire aux comptes d'une attestation justifiant la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité pour l'année civile concernée.

#### **5.51.2 Responsabilités des entités**

Il appartient à l'entité de préparer le document tel que prévu par l'organisme de recouvrement justifiant la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité pour l'année civile concernée.

### **5.52 Travaux du commissaire aux comptes**

#### **5.52.1 Objectifs de l'intervention**

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier :

- la concordance des informations justifiant la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité pour l'année civile concernée avec la comptabilité ;
- la conformité de la nature des opérations déduites avec les règles fiscales applicables à la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité.

#### **5.52.2 Contrôles du commissaire aux comptes**

Les contrôles consistent à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour produire les informations justifiant la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité pour l'année civile concernée ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre, d'une part, le montant du chiffre d'affaires et les montants des opérations déduites et, d'autre part, la comptabilité dont ces montants sont issus et vérifier qu'ils concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné ;
- vérifier la conformité de la nature des opérations déduites avec les règles fiscales applicables à la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité.

#### **5.52.3 Etablissement de l'attestation<sup>117</sup>**

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations relatives à la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité préparées par l'entité ne sont pas correctement établies, il demande aux dirigeants de les rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

---

<sup>117</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d'information.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document prévu par l'organisme de recouvrement, établi, daté et signé par la direction de l'entité.

### 5.53 Exemple d'attestation

L'exemple d'attestation ci-après est applicable lorsque l'exercice de l'entité coïncide avec l'année civile.

**Attestation du (des)<sup>118</sup> commissaire(s)<sup>118</sup> aux comptes de ... [l'entité]<sup>119</sup> ... [Indiquer le nom] relative à la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité pour ... [[l'exercice clos le ... [date]]**

Au ... [Représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>120</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations relatives à la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité pour l'exercice clos le ... [date] figurant dans le document ci-joint établi dans le cadre de la demande du Régime Social des Indépendants.

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité]. [le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. Il nous appartient d'attester ces informations.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de ... [nom de l'entité] pour l'exercice clos le ... [préciser la date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination de l'assiette de la contribution sociale de solidarité. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes annuels de ... [nom de l'entité] en date du ... [date du rapport sur comptes].]<sup>121</sup>

[Nous n'avons pas audité de comptes intermédiaires de ... [nom de l'entité] postérieurs au ... [préciser

---

<sup>118</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>119</sup> Préciser : la société, l'association, ....

<sup>120</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

<sup>121</sup> Paragraphe à insérer dans l'attestation dès lors que la date d'établissement de l'attestation est éloignée de celle du rapport sur les comptes annuels et dès lors que les informations à attester portent sur une période différente de celle de l'exercice de l'entité.

la date de clôture] et, par conséquent, nous n’exprimons aucune opinion à ce titre.]<sup>122</sup>

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté, par sondages ou au moyen d’autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [nom de l’entité] pour produire les informations données dans le document joint ;
- effectuer les rapprochements entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu’elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l’établissement des comptes annuels de l’exercice clos le ... [date de clôture à indiquer] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par votre ... [nom de l’entité] pour déterminer ces informations avec les dispositions ... [préciser les dispositions légales et réglementaires applicables à la détermination de l’assiette de la contribution] applicables à la détermination de l’assiette de la contribution sociale de solidarité.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>123</sup>, nous n’avons pas d’observation à formuler sur les informations figurant dans le document joint.

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans le document joint appellent de notre part les observations suivantes :

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d’attester les informations figurant dans le document joint.

*Dans tous les cas - remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l’attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d’autres fins.]<sup>124</sup>

[Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les tiers ayant eu communication de cette attestation

---

<sup>122</sup> Paragraphe à insérer dans l’attestation dès lors que les informations à attester portent sur une période différente de celle de l’exercice de l’entité.

<sup>123</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l’attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n’avons pas ... ».

<sup>124</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d’établissement et de diffusion de l’attestation.

pourraient par ailleurs mettre en œuvre, et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard de leurs propres besoins.]<sup>125</sup>

*[Lieu, date et signature]*

---

<sup>125</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

## 5.6 INFORMATIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION DESTINEE AU FONDS POUR LE FINANCEMENT DE L'ACCESSION A LA PROPRIETE

### 5.61 Obligations des CIL

#### 5.61.1 *Champ d'application*

L'UESL Action Logement, organisme fédérateur des CIL (Comités interprofessionnels du logement), demande aux CIL que leurs commissaires aux comptes attestent l'exactitude des montants portés en comptabilité concernant, d'une part, les contributions versées par les entreprises adhérentes du CIL, et d'autre part, les remboursements reçus au cours de l'année civile sur les prêts consentis à l'aide de la PEEC (participation des employeurs à l'effort de construction), usuellement dénommée Action Logement.

Action Logement est versée par les entreprises de plus de 10 salariés et est gérée pour l'essentiel par des CIL regroupés au sein de l'UESL Action Logement.

Les fonds versés par les entreprises se répartissent en :

- fonds 1/9° destinés au logement des travailleurs immigrés et de leurs familles : ces fonds doivent obligatoirement être versés par les entreprises sous forme de subvention ;
- et fonds 8/9° versés sous forme de subvention (mode *a priori* le plus répandu) ou sous forme de prêt ou de souscription de titres.

Les fonds ainsi reçus par les CIL gérant la participation des employeurs sont comptabilisés dans un compte 19 figurant entre les fonds propres et les provisions pour risques et charges, qu'il s'agisse de subventions ou de prêts.

#### 5.61.2 *Responsabilité des CIL*

Il appartient au CIL d'établir un document intitulé : « Déclaration définitive des ressources 20XX », tel que prévu par l'UESL Action Logement.

Ce document indique :

- les informations objet de l'attestation ;
- la dénomination sociale et l'adresse du CIL ;
- le nom, la fonction et la signature du dirigeant ;
- la date d'établissement du document.

Les informations figurant sur le document sont des données chiffrées concernant :

- les bases de calcul des ressources (hors flux interco UESL et CIL) :
  - participations reçues, par catégories de contributeurs, en distinguant les participations sous forme de subventions ou sous forme de prêts ;
  - retours de prêts à personnes physiques consenties à l'aide de la PEEC, selon qu'il s'agit de fonds réglementés ou pas, et selon leur durée ;
  - retours de prêts à personnes morales consenties à l'aide de la PEEC, selon qu'il s'agit de fonds réglementés ou pas, et selon leur durée ;
  - remboursements à l'échéance des fonds PEEC versés sous forme de prêts par les entreprises, effectués au cours de 20XX ;
- la situation de trésorerie au 31 décembre 20XX.

## 5.62 Travaux du commissaire aux comptes

### 5.62.1 Objectifs de l'intervention

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier la concordance des informations préparées par le CIL, pour les besoins de l'UESL Action Logement, avec la comptabilité dont elles sont issues et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné.

### 5.62.2 Date de l'intervention

En raison du caractère déterminant des éléments à attester, il est préférable que l'attestation soit délivrée par le commissaire aux comptes après l'approbation des comptes par l'organe délibérant.

L'attestation peut cependant être délivrée dès lors que le commissaire aux comptes a établi son rapport sur les comptes annuels, quand bien même ces derniers ne seraient pas encore approuvés par l'organe délibérant.

Pour les raisons évoquées ci-avant, il n'est pas souhaitable que le commissaire aux comptes procède à cette attestation tant que son rapport sur les comptes annuels n'est pas établi, alors même que les comptes auraient été arrêtés par l'organe compétent.

Enfin, il n'apparaît pas possible d'établir une attestation sur des montants issus de comptes non encore arrêtés par l'organe compétent.

### 5.62.3 Contrôles du commissaire aux comptes

Les contrôles consistent à vérifier la concordance des informations préparées par le CIL, pour les besoins de l'UESL Action Logement, avec la comptabilité dont elles sont issues et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné.

### 5.62.4 Etablissement de l'attestation<sup>126</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations contenues dans le document préparé par le CIL ne concordent pas avec la comptabilité et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné, il demande aux dirigeants de le rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

Lorsque l'attestation est délivrée alors que le rapport sur les comptes annuels est établi mais que les comptes n'ont pas encore été approuvés par l'organe délibérant, il en est fait mention dans l'attestation. (cf. 5.63 de la présente note d'information).

Dans le cas où le commissaire aux comptes souhaiterait délivrer l'attestation avant d'avoir établi son rapport sur les comptes annuels, il conviendrait d'adapter en conséquence l'exemple d'attestation proposé au 5.63 de la présente note d'information en se référant au 2.51.4C) de la présente note d'information.

---

<sup>126</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d'information.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction du CIL.

### 5.63 Exemple d'attestation

#### **Attestation du (des)<sup>127</sup> commissaire(s)<sup>127</sup> aux comptes du CIL [à préciser] relative à la déclaration définitive des ressources 20XX**

Au ... [Représentant légal du CIL au sein duquel le mandat de commissaire aux comptes est exercé],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom du CIL] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations figurant dans le document ci-joint et établi dans le cadre de la demande de l'UESL Action Logement.

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit l'information concernée] de ... [nom du CIL] à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes annuels pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Il nous appartient d'attester ces informations.

[Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [à compléter].]<sup>128</sup>

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de ... [nom du CIL] pour l'exercice clos le ... [préciser la date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination des informations. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément. Ces comptes annuels ont fait l'objet de notre rapport en date du ... [date] [et ont été approuvés par ... [votre assemblée générale ou la décision collective des associés ou l'assemblée des associés]<sup>129</sup> du ... [date]] ou [étant précisé que les comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale ou la décision collective des associés ou l'assemblée des associés ou ...]]<sup>130</sup>.

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes annuels de ... [nom du CIL] en date du ... [date du rapport sur comptes].]<sup>131</sup>

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

---

<sup>127</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par le CIL.

<sup>128</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur certaines informations, par exemple concernant l'exercice (n-1) dans le cas où ces informations n'ont pas fait l'objet d'une attestation de sa part.

<sup>129</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été approuvés par l'organe délibérant.

<sup>130</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe compétent que le rapport de certification de ces comptes est établi mais que ces comptes ne sont pas encore approuvés par l'organe délibérant.

<sup>131</sup> Paragraphe à insérer dans l'attestation dès lors que la date d'établissement de l'attestation est éloignée de celle du rapport sur les comptes annuels et dès lors que les informations à attester portent sur une période différente de celle de l'exercice du CIL.



- effectuer les rapprochements entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [*date de clôture à indiquer*].

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>132</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance des informations figurant dans le document joint avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [*date de clôture*].

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, la concordance des informations figurant dans le document joint avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [*date de clôture*] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [*ou du refus de certifier*] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester la concordance des informations figurant dans le document joint avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [*date de clôture*].

*Dans tous les cas - remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>133</sup>

[*Lieu, date et signature*]

---

<sup>132</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>133</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

## 5.7 RATIOS (COVENANTS)

### 5.71 Obligations des sociétés

#### 5.71.1 *Champ d'application*

Des contrats, notamment relatifs au financement d'une société, peuvent inclure des clauses se rapportant à des ratios à respecter.

Ces ratios sont calculés contractuellement généralement sur la base des comptes annuels ou consolidés de la société.

Le contrat concerné peut également inclure une clause prévoyant que les ratios déterminés par la société sont attestés par le commissaire aux comptes.

Il convient de préciser que les incidences du non-respect de ces ratios (susceptibles, par exemple, d'entraîner la nécessité pour la société de renégocier les contrats correspondants ou de mettre en cause ces financements en provoquant la déchéance de leur terme), tant sur la société que sur la mission du commissaire aux comptes, ne sont pas traitées dans la présente note d'information.

#### 5.71.2 *Responsabilités des sociétés*

Il appartient à la société concernée de préparer le document comportant le calcul des ratios effectué sur la base des dispositions du contrat de financement et, le cas échéant, d'y indiquer les interprétations qu'elle a pu faire des clauses contractuelles.

### 5.72 Travaux du commissaire aux comptes

#### 5.72.1 *Acceptation de l'intervention*

L'attestation du commissaire aux comptes est généralement prévue sur des ratios calculés sur la base de chiffres issus des comptes annuels ou consolidés. Dans ce cas, le commissaire aux comptes se réfère au 5.72.3 de la présente note d'information pour ce qui concerne la date à laquelle il peut accepter d'effectuer cette intervention.

Dans l'hypothèse où le contrat, outre l'attestation du commissaire aux comptes sur des ratios calculés sur la base de chiffres issus des comptes annuels ou consolidés, prévoit également une attestation du commissaire aux comptes sur des ratios calculés sur la base de chiffres issus de comptes intermédiaires n'ayant pas fait l'objet d'un audit, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence de l'acceptation de l'établissement d'une telle attestation.

Pour apprécier s'il accepte d'établir une telle attestation sur la base de comptes intermédiaires n'ayant pas fait l'objet d'un audit, le commissaire aux comptes prend notamment en considération :

- sa connaissance générale de la société acquise à l'occasion de sa mission de certification des comptes du dernier exercice clos ;
- l'historique des ajustements et reclassements identifiés au cours de ses interventions précédentes ;
- le fait que la société dispose ou pas d'un système de contrôle interne et de systèmes comptables fiables et performants ;
- le fait que ces systèmes d'informations n'ont pas été modifiés depuis l'audit des comptes du dernier exercice clos ;
- la non-connaissance de faits de nature à mettre en cause la continuité d'exploitation ;
- la non-connaissance de difficultés susceptibles de mettre en cause le niveau des ratios et le respect des covenants ;

- l'absence de variations du périmètre de consolidation depuis l'audit des comptes du dernier exercice clos ;
- le fait que les ratios sont très largement au-dessus des seuils fixés dans le contrat de financement ;
- le fait que des comptes intermédiaires ont été préparés dans des conditions satisfaisantes et que le commissaire aux comptes a pu effectuer des travaux d'examen limité de ces comptes.

Dans ce contexte, lorsque le commissaire aux comptes accepte d'effectuer l'intervention, il adapte la rédaction de l'attestation, notamment, afin d'y indiquer clairement que les comptes dont sont tirés les chiffres sur lesquels le calcul des ratios est basé n'ont pas fait l'objet d'un audit.

Ces éléments sont pris en considération à chaque demande.

### **5.72.2 Objectifs de l'intervention**

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier :

- la concordance des montants utilisés dans le calcul des ratios avec les montants figurant dans comptabilité ayant servi à l'établissement des comptes annuels et/ou consolidés de la société pour l'exercice concerné par le calcul ;
- la conformité :
  - des modalités de calcul des ratios retenues par la société avec celles figurant au contrat et, le cas échéant, telles qu'interprétées par la société et précisées dans le document joint à l'attestation<sup>134</sup> ;
  - de la date à laquelle il est prévu contractuellement que ces ratios soient calculés.

### **5.72.3 Date de l'intervention**

Généralement, le contrat prévoit une date limite de délivrance de l'attestation, cette date est, dans la plupart des cas, antérieure à la date d'approbation des comptes par l'organe délibérant.

L'attestation peut être délivrée dès lors que le commissaire aux comptes a établi son rapport sur les comptes annuels ou consolidés, quand bien même ces derniers ne seraient pas encore approuvés par l'organe délibérant.

En raison du caractère déterminant des éléments issus des comptes annuels ou consolidés utilisés pour le calcul des ratios, il n'est pas souhaitable que le commissaire aux comptes délivre cette attestation tant que son rapport sur les comptes annuels ou consolidés n'est pas établi, alors même que les comptes auraient été arrêtés par l'organe compétent.

Enfin, il n'apparaît pas possible d'établir une attestation sur des montants issus de comptes non encore arrêtés par l'organe compétent.

---

<sup>134</sup> Ces précisions ne peuvent concerner que des domaines pour lesquels les clauses contractuelles sont susceptibles de donner lieu à différentes interprétations. En revanche, la description dans le document joint à l'attestation d'une modalité de calcul retenue par la société qui ne serait pas conforme au contrat ne peut constituer un substitut acceptable à l'application des clauses contractuelles et est à traiter au moyen d'une observation dans la conclusion.

#### **5.72.4 Contrôles du commissaire aux comptes**

Les travaux incluent généralement :

- l'obtention de la copie du contrat concerné ;
- la prise de connaissance des clauses de ce contrat relatives à la détermination des ratios ;
- la prise de connaissance, le cas échéant, des interprétations retenues par la société relatives aux clauses contractuelles de calculs des ratios ;
- la vérification de la concordance des montants utilisés pour le calcul des ratios avec les montants figurant dans comptabilité ayant servi à la préparation des comptes annuels et/ou consolidés de la société pour l'exercice concerné par le calcul ;
- la vérification de la conformité des modalités de calcul des ratios retenues par la société avec celles figurant au contrat et, le cas échéant, telles que précisées dans le document joint à l'attestation, ainsi que de la date à laquelle il est prévu que ces ratios soient calculés ;
- la vérification de l'exactitude arithmétique des informations fournies, après application, le cas échéant, de règles d'arrondis.

#### **5.72.5 Etablissement de l'attestation<sup>135</sup>**

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les ratios ne sont pas correctement déterminés ou lorsque les hypothèses relatives à leur détermination ne sont pas correctement décrites, il demande aux dirigeants de rectifier le document avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

En outre, le commissaire aux comptes apprécie l'incidence sur la conclusion de son attestation des ajustements et reclassements identifiés au cours de l'audit et non corrigés, susceptibles d'influer sur le calcul des ratios.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur la détermination des ratios et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

Lorsque l'attestation est délivrée alors que le rapport sur les comptes annuels est établi mais que les comptes ou consolidés n'ont pas encore été approuvés par l'organe délibérant, il en est fait mention dans l'attestation. (cf. 5.73 de la présente note d'information).

Dans le cas où le commissaire aux comptes accepterait de délivrer l'attestation avant d'avoir établi son rapport sur les comptes annuels ou consolidés, il conviendrait d'adapter en conséquence l'exemple d'attestation proposé au 5.73 de la présente note d'information en se référant au 2.51.4C) de la présente note d'information.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de la société.

---

<sup>135</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d'information.

### 5.73 Exemple d'attestation

L'exemple ci-après est établi dans l'hypothèse où les comptes annuels ou consolidés à partir desquels les ratios sont calculés ont fait l'objet d'un audit. Lorsque tel n'est pas le cas et que le commissaire aux comptes a accepté d'effectuer l'intervention, la rédaction de l'attestation est adaptée en conséquence.

**Attestation du (des)<sup>136</sup> commissaire(s)<sup>136</sup> aux comptes de la société ... [indiquer le nom] relative aux informations préparées dans le cadre de ... [intitulé du contrat] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]**

Au ... [Représentant légal de la société au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>137</sup>,

En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [nom de la société] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] pour l'exercice clos le ... [date de clôture], ci-joint et établi dans le cadre du ... [intitulé du contrat], daté du ... [date du contrat].

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées]<sup>138</sup> de ... [nom de la société] [le cas échéant, à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de la société]]. Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations]<sup>139</sup> sont précisées dans le document ci-joint. [Optionnel : paragraphes complémentaires apportant des précisions<sup>140</sup>.] Il nous appartient d'attester ces informations.

Il ne nous appartient pas de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de la société] et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du contrat]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment :

[À compléter].<sup>141</sup>

Il ne nous appartient pas non plus d'apprécier le respect des ratios fixés dans le ... [intitulé du contrat] ainsi que les conséquences en cas de non-respect.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de la société] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour

---

<sup>136</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>137</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL ... ou bien un membre de la direction dûment habilité. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...).

<sup>138</sup> A adapter selon la forme juridique de la société (par exemple : Direction Générale s'il s'agit d'une SA) La signature du document joint à l'attestation par le seul directeur financier est généralement insuffisante.

<sup>139</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces [informations].

<sup>140</sup> Par exemple : « Ces informations représentent des totaux de rubriques issus des grands livres à partir desquels les comptes consolidés/annuels ont été préparés ».

<sup>141</sup> Par exemple : « Les hypothèses utilisées par la direction font que le cash-flow pris en compte dans le calcul du ratio a été déterminé en incluant des retraitements décrits dans la note XX du document ci-joint, non spécifiquement prévus au ... [intitulé du contrat] ».

objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels *ou* consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour le calcul des ratios financiers. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif, et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément. [*Le cas échéant*<sup>142</sup> : Notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés] établi en date du ... [date] comprend une réserve relative à ... [à préciser] *ou* une observation sur le changement de méthodes comptables relatif à ... [à préciser] *ou* sur ... [à préciser].]. [Ces comptes [annuels *ou* consolidés] ont fait l'objet de notre rapport en date du ... [date] [et ont été approuvés par ... [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés]<sup>143</sup> du ... [date]] *ou* [étant précisé que les comptes [annuels *ou* consolidés] n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés]]<sup>144</sup>.

En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés] de ... [nom de la société] en date du ... [date du rapport sur comptes].<sup>145</sup>

Nous n'avons pas audité de comptes intermédiaires de ... [nom de la société] postérieurs au ... [date de clôture des comptes annuels *ou* consolidés], et par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion à ce titre.

Notre intervention a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté à :

- prendre connaissance de la copie de ... [intitulé du contrat] que vous nous avez communiquée ;
- vérifier la concordance des montants utilisés dans le calcul du ... [ratio financier + date] avec les montants figurant dans les livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels *ou* consolidés] de ... [nom de la société] pour l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la conformité des modalités de calcul du ... [ratio financier + date] avec celles figurant au ... [intitulé du contrat] [*le cas échéant*, dans la clause ... [n° de la clause]] [*le cas échéant*, telles que précisées par la direction de ... [nom de l'entité] dans la note XX du document ci-joint] ;
- vérifier le calcul arithmétique des informations figurant dans le document ci-joint, le cas échéant, après application de règles d'arrondis.

Ces travaux ne constituent ni un audit ni un examen limité effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. En conséquence, nous n'exprimons pas d'opinion sur les ratios présentés dans le document ci-joint. Si nous avons mis en œuvre des procédures complémentaires, nous aurions pu relever d'autres faits qui auraient été relatés dans la présente attestation.

### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>146</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations présentées dans le document joint, utilisées pour le calcul des ratios financiers.

---

<sup>142</sup> La phrase entre crochets peut être insérée si le commissaire aux comptes l'estime utile et que la réserve ne le conduit pas à formuler une impossibilité de conclure dans l'attestation.

<sup>143</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été approuvés par l'organe délibérant.

<sup>144</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe compétent que le rapport de certification de ces comptes est établi mais que ces comptes ne sont pas encore approuvés par l'organe délibérant.

<sup>145</sup> Ce paragraphe n'est pas utilisé lorsque l'attestation et le rapport sur les comptes sont établis à la même date.

<sup>146</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans le document joint, utilisées pour le calcul des ratios financiers, appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester les informations figurant dans le document joint, utilisées pour le calcul des ratios financiers.

### *Dans tous les cas - remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.

Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les banques/établissements financiers parties à ... [intitulé du contrat] pourraient par ailleurs mettre en œuvre dans le cadre de ce ... [intitulé du contrat], et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard des besoins des banques/établissements financiers concernés.

En notre qualité de commissaires aux comptes de ... [nom de la société], notre responsabilité à l'égard de ... [nom de la société] et de ses [actionnaires ou associés] est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française. Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers [, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à ... [intitulé du contrat]), étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [intitulé du contrat]]. CAC, le cas échéant et ... [Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant ou de l'exécution de ... [intitulé du contrat] ou en relation avec celui-ci.

En aucun cas CAC, le cas échéant et ... [Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de votre société.

Cette attestation est régie par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de la présente attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.

[Lieu, date et signature]

## 5.74 Exemple de lettre de mission

Au ... [*Représentant légal*<sup>147</sup> *de la société au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé*]<sup>148</sup>,

... [*Entité*]

... [*Adresse*]

[*Madame ou Monsieur*],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [*nom de la société*] (ci-après la « Société ») et en réponse à votre demande, nous vous faisons parvenir notre proposition d'intervention relative à la vérification des informations préparées par la Société<sup>149</sup> pour l'exercice clos le ... [*date de clôture*]<sup>150</sup>, dans le cadre de ... [*intitulé du contrat*] (ci-après « l'Intervention »). Cette Intervention s'inscrit dans le cadre de notre mission de commissaire(s) aux comptes de la Société dont les modalités d'intervention figurent dans notre lettre de mission en date du ... [*date de la lettre de mission*]<sup>151</sup>. Sauf indication contraire dans la présente lettre, les dispositions prévues dans notre lettre de mission initiale s'appliquent.

### 1. Contenu et conditions de l'Intervention

L'Intervention s'inscrit dans le contexte suivant ... [*contexte à préciser*].<sup>152</sup>

L'objectif de notre Intervention est d'établir une attestation sur les informations<sup>153</sup> dont la préparation et le contenu sont placés sous la responsabilité de la direction<sup>154</sup> de la Société, dans le cadre du ... [*intitulé du contrat*], daté du ... [*date du contrat*].

Nous effectuerons notre Intervention selon les normes d'exercice professionnel applicables en France.

---

<sup>147</sup> A adapter selon la forme juridique de l'entité.

<sup>148</sup> Dans un souci de cohérence, la personne qui signe le document joint à l'attestation est généralement celle à qui est adressée la lettre de mission, bien que la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes* n'apporte pas de précision sur le destinataire de cette lettre au sein de l'entité.

<sup>149</sup> NEP 9030, paragraphe 06 : *Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins (i) les informations objet de l'attestation ; (ii) le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ; (iii) la date d'établissement du document.*

<sup>150</sup> Dans l'hypothèse où le contrat, outre l'attestation du commissaire aux comptes sur des ratios calculés sur la base de chiffres issus des comptes annuels ou consolidés, prévoit également une attestation du commissaire aux comptes sur des ratios calculés sur la base de chiffres issus de comptes intermédiaires n'ayant pas fait l'objet d'un audit, le commissaire aux comptes apprécie la pertinence de l'acceptation de l'établissement d'une telle attestation (cf. 5.72.1 de la présente note d'information). S'il l'accepte, il convient d'adapter le texte de cette lettre et de l'attestation.

<sup>151</sup> La référence à cette lettre de mission permet d'éviter d'avoir à reproduire les conditions générales d'intervention dans la lettre de mission attestation.

<sup>152</sup> Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande (cf. 2.1 de la présente note d'information et paragraphe 08 de la NEP 9030).

<sup>153</sup> A préciser le cas échéant (par exemple si les annexes comprennent des informations détaillées que l'on ne souhaite pas couvrir avec notre attestation, il convient de les exclure).

<sup>154</sup> A adapter selon la forme juridique de la société (par exemple : Direction Générale s'il s'agit d'une société anonyme) La signature du document joint à notre attestation par le seul directeur financier est dans le cas général insuffisante.



## 2. Nature et étendue des travaux

Notre attestation ne pourra être établie que si la direction de votre Société a préparé un document qui comporte au moins :

- les informations objet de l'attestation, le cas échéant, accompagnées d'une note décrivant les modalités, hypothèses et interprétations retenues pour leur élaboration ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

Nos travaux auront pour objectif de nous permettre d'exprimer une conclusion sur :

- la concordance des montants utilisés dans le calcul des ratios avec les montants figurant dans comptabilité ayant servi à l'établissement des comptes annuels et/ou consolidés de votre Société pour l'exercice concerné par le calcul ;
- la conformité :
  - des modalités de calcul des ratios retenues par votre Société avec celles figurant au contrat [et, le cas échéant, telles qu'interprétées par votre Société et précisées dans le document joint à l'attestation] ;
  - de la date à laquelle il est prévu contractuellement que ces ratios soient calculés.

Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses que vous avez retenues et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du contrat]. [Le cas échéant] Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter].<sup>155</sup>

Nos travaux consisteront à : ... [à compléter ou adapter si nécessaire]<sup>156</sup>

- prendre connaissance de la copie de ... [intitulé du contrat] que vous nous avez communiquée ;
- comparer les modalités de calcul du ... [ratio financier + date] avec celles figurant au ... [intitulé du contrat] [le cas échéant : dans la clause ... [n° de la clause]] [et, le cas échéant, telles qu'interprétées par votre Société et précisées dans le document joint à l'attestation] ;
- vérifier la concordance des montants utilisés dans le calcul du ... [ratio financier + date] avec les montants figurant dans la comptabilité ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] de la Société pour l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique du calcul des informations fournies, après application, le cas échéant, de règles d'arrondis.

Les travaux décrits ci-dessus ne constituent ni un audit, ni un examen limité effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France.

... [préciser l'organe ou le membre de la direction allant produire les informations concernées] devra mettre à notre disposition, sans restriction, tous les documents comptables de votre Société et, d'une manière générale, toutes les informations nécessaires à la bonne réalisation de notre mission.

---

<sup>155</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile.

<sup>156</sup> Le commissaire aux comptes veille à la cohérence entre cette description et celle figurant dans le projet d'attestation.

Tout au long de nos travaux, la direction fera des déclarations orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques. Nous demanderons donc à la direction de nous confirmer ces éléments par écrit.<sup>157</sup>

Ces travaux ne sont, en outre, pas destinés à remplacer les enquêtes et diligences que les banques/établissements financiers, parties à ... [*intitulé du contrat*] pourraient par ailleurs, mettre en œuvre dans le cadre du contrat précité, et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard des besoins des banques/établissements financiers concernés.

### 3. Attestation

A l'issue de nos travaux nous établirons une attestation à laquelle sera joint le document établi par la direction de votre Société. Cette attestation sera adressée au ... [*Représentant légal*]<sup>158</sup> de votre Société dans le contexte décrit ci-avant et ne devra pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.

Nos honoraires sont fonction du niveau de qualification requis par la nature et la complexité des travaux effectués et du temps passé. Nos honoraires relatifs à cette Intervention s'élèveront à ... [*Montant des honoraires*].

[*Le cas échéant, la répartition des honoraires entre les deux commissaires aux comptes est présentée ci-après :*

... .]

Ces honoraires s'entendent hors taxe, hors frais et hors débours.

Cette estimation d'honoraires repose sur des conditions de déroulement normal de notre Intervention et sur une bonne disponibilité de vos services. Au cas où nous rencontrerions des difficultés particulières en cours d'Intervention, nous pourrions être amenés, le cas échéant, à réviser cette estimation, en accord avec vous.

Nous vous rappelons par ailleurs que nos factures sont payables à réception.

### 5. Organisation de la mission

L'Intervention se déroulera sur la période allant du ... [*date*] au ... [*date*].

Les directeurs de mission et chefs de mission qui assureront l'organisation de la mission sous la responsabilité de(s) associé(s) signataire(s) sont : ...

[*A compléter*]

### 6. Responsabilité et loi applicable

Nous vous rappelons qu'en tant que commissaire(s) aux comptes de la société ... [*nom de la société*], notre responsabilité à l'égard de votre Société et de ses actionnaires est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française.

---

<sup>157</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile.

<sup>158</sup> Le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL.

Nous ne sommes redevables et n'acceptons aucune responsabilité vis-à-vis de tout tiers, y compris les banques/établissements financiers (ainsi que tout emprunteur, agent ou toute autre partie à [intitulé du contrat], étant précisé que nous ne sommes pas partie à ... [intitulé du contrat]. CAC [et, le cas échéant, Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'aucun dommage, perte, coût ou dépense résultant de l'exécution de ... [intitulé du contrat] ou en relation avec celui-ci.

En aucun cas CAC [et, le cas échéant, Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'un quelconque dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de votre Société.

La présente lettre de mission et l'attestation qui en résulte sont régies par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de notre attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.

Nous vous saurions gré d'accuser réception de cette lettre et de confirmer par écrit votre acceptation des termes et conditions de notre Intervention en nous retournant un exemplaire signé de cette lettre revêtu de votre signature avec la mention « bon pour accord ».

Nous restons à votre disposition pour vous apporter tout complément d'information que vous pourriez souhaiter et vous prions de croire, [Madame ou Monsieur], à l'assurance de nos salutations distinguées.

[Lieu, date, signature]

---

Bon pour accord

Nous confirmons que la présente lettre décrit fidèlement la nature de l'Intervention que nous attendons de vous. Nous donnons notre accord, [conformément à notre politique d'autorisation des missions réalisées par notre(nos) commissaire(s) aux comptes] pour cette intervention dont nous agréons les modalités pratiques et de facturation.

Pour (nom de la Société) .....

(Nom et Fonction) .....

(Signature) .....

(Date) .....

## 5.75 Exemple de lettre d'affirmation

[*Date de l'attestation sur les ratios*]

Objet : Votre mission d'attestation sur les informations établies dans le cadre de ... [*intitulé du contrat*]  
- Exercice clos le ... [*date de clôture*]

Conformément à vos normes d'exercice professionnel applicables en France, nous vous confirmons ci-après, en toute bonne foi et au mieux de notre connaissance, les informations et affirmations qui vous ont été fournies dans le cadre de votre examen des informations établies selon ... [*intitulé du contrat*] (ci-après « le Contrat ») conclu par ... [*nom de la société*] (« la Société »).

1. Ces informations (ci-après « le Document ») ont été préparées en date du ... [*date du document*], sous notre responsabilité, dans le respect des définitions données dans le Contrat.
2. Nous vous confirmons vous avoir communiqué le Contrat définitif ainsi que l'ensemble des avenants ou tout autre élément juridique pouvant avoir une incidence sur les modalités de calcul de ces informations.
3. Les modalités de calcul des ratios ainsi que les hypothèses que nous avons retenues sont correctement décrites dans le Document que nous avons établi et répondent aux dispositions du Contrat.
4. Les éléments pris en compte pour le calcul des ratios sont extraits des comptes ... [*annuels ou consolidés*] de la Société au ... [*date de clôture*].
5. Nous vous confirmons que, depuis notre lettre d'affirmation sur les comptes ... [*annuels ou consolidés*] en date du ... [*date de la lettre d'affirmation annuelle*], nous n'avons eu à ce jour connaissance d'aucun élément ni d'aucune affaire qui soit susceptible d'affecter de manière significative les comptes de notre société au ... [*date de clôture*] ainsi que le calcul des ratios financiers à cette date.

[*Le représentant légal de l'entité*]

## 5.8 SUBVENTIONS DIVERSES

### 5.81 Obligations des entités

#### 5.81.1 *Champ d'application*

Une entité peut bénéficier de subvention dans le cadre de laquelle l'organisme qui l'octroie demande à l'entité bénéficiaire de justifier des dépenses et des investissements intervenus et, le cas échéant, du respect de conditions additionnelles.

Généralement, la subvention fait l'objet d'un contrat qui détermine les dépenses et les investissements éligibles qu'il s'agisse, par exemple de la nature ou de la territorialité de ceux-ci ou bien encore de conditions additionnelles à respecter, par exemple maintenir les effectifs. Ce contrat peut inclure une clause prévoyant que les dépenses, les investissements, le respect des conditions additionnelles soient attestés par le commissaire aux comptes.

#### 5.81.2 *Responsabilités des entités*

Il appartient à l'entité de préparer le document contenant les informations relatives aux dépenses, aux investissements et, le cas échéant, au respect des conditions telles que prévues par le contrat de subvention.

### 5.82 Travaux du commissaire aux comptes

#### 5.82.1 *Objectifs de l'intervention*

Les objectifs de cette intervention sont :

- de vérifier la concordance avec la comptabilité, les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité, des dépenses, des investissements et des autres informations chiffrées (par exemple, pour justifier du respect des conditions additionnelles) tels qu'ils figurent sur le document préparé par l'entité ;
- de vérifier la conformité des dépenses et des investissements au regard des critères fixés par le contrat de subvention en termes d'éligibilité et de territorialité.

#### 5.82.2 *Contrôles du commissaire aux comptes*

Les contrôles consistent à :

- obtenir la copie du contrat de subvention ;
- prendre connaissance des clauses de ce contrat relatives aux dépenses et investissements et, le cas échéant, à leurs critères d'éligibilité et de territorialité ainsi que, le cas échéant, aux conditions additionnelles à respecter ;
- prendre connaissance, le cas échéant, des interprétations retenues par l'entité relatives aux clauses contractuelles ;
- vérifier la concordance des montants utilisés pour déterminer les dépenses, les investissements et les autres informations chiffrées (par exemple, pour justifier du respect des conditions additionnelles) avec les montants figurant dans la comptabilité, les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (par exemple, les données issues de la comptabilité analytique) ou les données sous-tendant la comptabilité (par exemple, les relevés d'heures des membres du personnel, le nombre de personnes présentes à l'effectif) ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre les informations objet de l'attestation et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels et/ou consolidés de l'entité pour l'exercice ou la période concerné par le calcul. Ces travaux prennent en compte les risques relatifs au non-respect

- des assertions réalité, mesure et classification, et peuvent notamment inclure l'examen :
- du bouclage de la comptabilité analytique, servant de base à la détermination des informations objet de l'attestation, avec la comptabilité générale ;
  - des retraitements éventuels tels que l'élimination des opérations internes aux entités du groupe ou bien la prise en compte des produits perçus se rapportant au projet subventionné concerné ;
  - le cas échéant, de la gestion de la coupure de l'exercice ou de la période concerné ;
  - des modalités d'allocation (forfaitaire ou non) des dépenses et des investissements au projet concerné ;
- vérifier la conformité des modalités de calcul des dépenses (par exemple, lorsque le taux horaire des temps passés par les membres du personnel est fixé contractuellement) et des investissements retenues par l'entité avec celles figurant au contrat ;
  - vérifier la conformité au regard des critères figurant dans le contrat des dépenses, des investissements et, le cas échéant, des éléments chiffrés relatifs au respect des conditions fixées par ledit contrat ;
  - vérifier l'exactitude arithmétique des informations fournies après application, le cas échéant, de règles d'arrondis.

Pour déterminer l'étendue de ses contrôles, le commissaire aux comptes prend en considération sa connaissance générale de l'entité, les travaux effectués sur la comptabilité analytique pour les besoins de la certification des comptes et son appréciation du risque d'anomalies significatives.

### 5.82.3 *Etablissement de l'attestation*<sup>159</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations préparées par l'entité ne sont pas correctement établies, il demande aux dirigeants de les rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de l'entité.

### 5.83 Exemple d'attestation

**Attestation du (des)<sup>160</sup> commissaire(s)<sup>160</sup> aux comptes de ... [l'entité]<sup>161</sup> ... [Indiquer le nom] relative à ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]**

Au ... [Représentant légal de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>162</sup>,

<sup>159</sup> Pour plus d'informations, se référer au 2.51.6 de la présente note d'information.

<sup>160</sup> Pluriel ou singulier selon que l'attestation est signée par l'un des commissaires aux comptes ou par tous les commissaires aux comptes désignés par l'entité.

<sup>161</sup> Préciser : la société, l'association, ...

<sup>162</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...).

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [nom de l'entité] et en réponse à votre demande, nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint et établi dans le cadre de ... [préciser le contexte]<sup>163</sup>.

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].<sup>164</sup>

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées] de ... [nom de l'entité] ou sous votre responsabilité] [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces informations<sup>165</sup> sont précisées dans le document ci-joint].<sup>166</sup> Il nous appartient d'attester ces informations.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de ... [nom de l'entité] [le cas échéant, et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du contrat]]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]].<sup>167</sup>

[Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [par exemple, l'exactitude de ... [à compléter] ou ...]].<sup>168</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de ... [nom de l'entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels ou consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la ventilation analytique et la détermination de ces informations. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>169</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels ou

---

<sup>163</sup> Reprendre le contexte indiqué dans le document joint à l'attestation.

<sup>164</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

<sup>165</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces informations.

<sup>166</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

<sup>167</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 166 est mentionnée dans le troisième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>168</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur certaines informations, par exemple : l'exactitude de clefs de répartition.

<sup>169</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la préparation de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

consolidés] de ... [nom de l'entité] en date du ... [date du rapport sur les comptes].<sup>170</sup>

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes d'exercice professionnel applicables en France. Nos travaux ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par ... [nom de l'entité] pour produire les informations figurant dans le document joint ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la concordance de ces informations avec la comptabilité ou avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes de ... [nom de l'entité] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des relevés d'heures] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par ... [nom de l'entité] pour déterminer les dépenses [et] les investissements [le cas échéant, et les éléments chiffrés relatifs au respect des conditions fixées par le contrat ... [intitulé du contrat]] au regard des critères figurant dans ledit contrat ;
- vérifier la conformité au regard des critères figurant dans le contrat ... [intitulé du contrat] des dépenses [et] des investissements [le cas échéant, et des éléments chiffrés relatifs au respect des conditions fixées par ledit contrat figurant dans le document préparé par ... [nom de l'entité] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des informations produites.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>171</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations figurant dans le document joint.

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans le document joint appellent de notre part les observations suivantes : ...

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester les informations figurant dans le document joint.

---

<sup>170</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

<sup>171</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».



*Dans tous les cas - remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>172</sup>

[Les diligences mises en œuvre dans le cadre de la présente attestation ne sont pas destinées à remplacer les enquêtes et diligences que les tiers ayant eu communication de cette attestation [y compris les parties à ... [intitulé du contrat]] pourraient par ailleurs mettre en œuvre dans le cadre de ce contrat], et nous ne portons pas d'avis sur leur caractère suffisant au regard de leurs propres besoins.]<sup>173</sup>

[Cette attestation est régie par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de la présente attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.]<sup>174</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>172</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>173</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>174</sup> Si le commissaire aux comptes l'estime utile, lorsque l'attestation est susceptible d'être utilisée en dehors du territoire de la République française ou hors du champ de compétence d'un tribunal français.

## 6 EXEMPLES D'ATTESTATIONS ETABLIES EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES

---

### 6.1 PREAMBULE

Dans les exemples objet du présent chapitre, certaines situations particulières, à savoir lorsque :

- les informations à attester se rapportent à des exercices antérieurs à la nomination du commissaire aux comptes ;
- l'attestation est demandée au cours du premier exercice d'un nouveau mandat ;
- les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions ;

et leurs incidences sur les contrôles du commissaire aux comptes ne sont pas évoquées. Il convient donc, le cas échéant, de se référer au 2.45 de la présente note d'information.

De même, le présent chapitre ne comporte pas de développements dans le cas où l'intervention est effectuée par un commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité. Dans ce cas, il convient de se référer au 3.52 de la présente note d'information.

Par ailleurs, lorsqu'il est demandé au commissaire aux comptes d'établir une attestation pour laquelle l'exemple ne figure pas dans la présente note d'information, pour l'établir il peut utilement se référer soit au 1.4 de la présente note d'information, lorsque l'attestation correspondante a fait l'objet d'une publication au Bulletin de la CNCC, soit à l'exemple type figurant au 6.2 de la présente note d'information, en procédant aux adaptations nécessaires.

## 6.2 ATTESTATION TYPE ETABLIE EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX OU REGLEMENTAIRES

**Attestation [du (des) commissaire(s) ou d'un commissaire]<sup>175</sup> aux comptes sur les ... [informations] communiquées dans le cadre de ... [citer les références du texte légal et réglementaire qui prescrit l'intervention du ou d'un commissaire aux comptes] relatif ... [à préciser] pour ... [[l'exercice clos le ... [date]] ou [la période du ... au ...]]**

**[Assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le ... [date de clôture]<sup>176</sup>]**

Au ... [Représentant légal]<sup>177</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes [de votre ... [entité]<sup>178</sup>]<sup>179</sup> et en application de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire qui prescrit l'intervention du commissaire aux comptes] relatif à ... [à préciser], nous avons établi la présente attestation sur les informations ... [à préciser] figurant dans le document ... [le cas échéant, préciser le titre du document et les informations concernées lorsque le document établi par l'entité comprend des informations non couvertes par l'attestation du commissaire aux comptes] au ... [préciser la date], ci-joint [et établi dans le cadre de ... [à préciser]]<sup>180</sup>.

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de ... [nature de l'information] de ... [montant exact]] [Lorsque plusieurs informations sont attestées, la nature des informations et le montant exact sont à indiquer pour chacune d'elles].<sup>181</sup>

---

<sup>175</sup> La formulation « du (des) commissaire(s) » est retenue lorsque le texte légal ou réglementaire indique « le » commissaire aux comptes. La formulation « d'un commissaire » est employée lorsque le texte légal ou réglementaire indique « un » commissaire aux comptes et que l'entité demande à un commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité d'établir l'attestation concernée.

<sup>176</sup> Le cas échéant, par exemple lorsque l'attestation est mise à disposition des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale d'approbation des comptes.

<sup>177</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

<sup>178</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>179</sup> Le membre de phrase entre crochets est supprimé lorsque l'intervention est effectuée par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité.

<sup>180</sup> Le membre de phrase entre crochets peut être ajouté, par exemple, lorsque la référence du texte qui prescrit l'intervention du commissaire aux comptes et celle du texte qui détermine les informations à produire par l'entité ne sont pas identiques.

<sup>181</sup> Le cas échéant, insérer cette phrase (notamment pour les attestations à destination des organismes publics). Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de votre ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées ou sous votre responsabilité] [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes [annuels ou consolidés] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations]<sup>182</sup> sont précisées dans le document ci-joint.]<sup>183</sup>

Il nous appartient d'attester ces informations.

[Ou bien]

Il nous appartient de nous prononcer sur la concordance de ces informations avec ... [la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à votre ... [entité<sup>184</sup>] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion].

[Ou bien]

Il nous appartient de nous prononcer sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration ou des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions ou d'hypothèses entre elles ou d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] ou de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à votre ... [entité<sup>184</sup>] ou de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de votre ... [entité<sup>184</sup>] ou de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité ou internes à votre ... [entité<sup>184</sup>] en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ou ...].

[Ou bien]

Il nous appartient de nous prononcer sur la conformité [selon le cas, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>185</sup> [de ces informations avec ... [les dispositions de ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné]] [ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat ... [à préciser]] [ou les procédures de contrôle interne de votre ... [entité<sup>184</sup>] [telles que décrites dans le document joint ou ... [à préciser]]]] [ou des modalités de détermination de ces informations appliquées par votre ... [entité<sup>184</sup>] avec celles décrites dans le document joint].

[Ou bien]

Il nous appartient d'apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de votre ... [entité]<sup>184</sup> [le cas échéant, et, en particulier, de donner une interprétation au ... [intitulé du

---

<sup>182</sup> Ou bien : Les modalités d'élaboration de ces ... [informations].

<sup>183</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

<sup>184</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>185</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

contrat]]. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]].<sup>186</sup>

[Il ne nous appartient pas en revanche de nous prononcer sur ... [par exemple, l'exactitude de ... [à compléter] ou ...]].<sup>187</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels ou consolidés] de votre ... [entité<sup>188</sup>] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes [annuels ou consolidés] pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour [la détermination ou le calcul] des ... [informations]. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>189</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes [annuels ou consolidés] de votre ... [entité<sup>188</sup>] en date du ... [date du rapport sur les comptes].]<sup>190</sup>

[Nous n'avons pas audité [ou effectué un examen limité] de comptes intermédiaires de votre ... [entité<sup>188</sup>] postérieurs au ... [date de clôture] et, par conséquent, nous n'exprimons aucune [opinion ou conclusion] à ce titre.]<sup>191</sup>

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté [, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection,] à : ... [description de la nature des contrôles mis en œuvre et des limites éventuelles, par exemple :

- prendre connaissance des procédures mises en place par votre ... [entité<sup>188</sup>] pour [produire ou déterminer] les informations [données ou figurant] dans le document joint [et vérifier [le cas échéant, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection] que les informations résultant de l'application de ces procédures concordent avec les données sous-tendant la comptabilité de votre ... [entité<sup>188</sup>]] ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels ou consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la concordance des ... [informations] figurant dans le document joint à la présente

---

<sup>186</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 183 est mentionnée dans le troisième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>187</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque le commissaire aux comptes ne se prononce pas sur l'exactitude de certaines informations, par exemple : l'exactitude de clefs de répartition.

<sup>188</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>189</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la préparation de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>190</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

<sup>191</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations sur lesquelles porte l'attestation sont relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité.

attestation pour l'exercice clos le ... [*date de clôture*] avec les données issues des comptes [annuels *ou* consolidés] de votre ... [entité<sup>192</sup>] pour le même exercice [étant précisé que ces comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés *ou* ...]]<sup>193</sup> ;

- vérifier la concordance de ces informations [, telles qu'elles figurent dans le document joint,] avec la comptabilité *ou* les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [entité<sup>192</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion] ;
- vérifier la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché *ou* des indicateurs externes à votre ... [entité<sup>192</sup>] *ou* de ces informations avec la compréhension *ou* la connaissance que nous avons de votre ... [entité<sup>192</sup>] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [entité<sup>192</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion] *ou* ...] ;
- vérifier la conformité de ces informations avec ... [les dispositions ... [citer les références du texte légal *ou* réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de votre ... [entité<sup>192</sup>] telles que décrites dans le document ...] *ou* celles décrites dans le document ...] *ou* ...] ;
- vérifier la conformité des modalités appliquées par votre ... [entité<sup>192</sup>] pour déterminer ces informations avec ... [les dispositions ... [citer les références du texte légal *ou* réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de votre ... [entité<sup>192</sup>] telles que décrites dans le document ...] *ou* celles décrites dans le document joint *ou* ...] ;
- vérifier la correcte application de la méthode de calcul de ... [à préciser] [étant précisé que notre intervention n'a pas pour objectif de nous prononcer sur la méthode de calcul elle-même]<sup>193</sup> ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs<sup>194</sup> [ou des informations produites] ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.]

#### *Conclusion sans observation*

*(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)*

Sur la base de nos travaux<sup>195</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation].

[*Ou bien*]

*(Concordance)*

Sur la base de nos travaux<sup>195</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [*date de clôture*] *ou* les éléments ayant servi de base à

---

<sup>192</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>193</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, le membre de phrase entre crochets peut être ajouté.

<sup>194</sup> Préciser de quels calculs il s'agit.

<sup>195</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

l'établissement des comptes [annuels *ou* consolidés] de l'exercice clos le ... [date de clôture] *ou* les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [entité<sup>196</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion].

[*Ou bien*]

(Cohérence)

Sur la base de nos travaux<sup>197</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché *ou* des indicateurs externes à votre ... [entité<sup>196</sup>] *ou* de ces informations avec la compréhension *ou* la connaissance que nous avons de votre ... [entité<sup>196</sup>] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [entité<sup>196</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique *ou* des états de gestion] *ou* ...].

[*Ou bien*]

(Conformité)

Sur la base de nos travaux<sup>197</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la conformité [selon le cas, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>198</sup> [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [les dispositions ... [citer les références du texte légal *ou* réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de votre ... [entité<sup>196</sup>] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par votre ... [entité<sup>196</sup>] pour déterminer les ... [informations] avec celles décrites dans le document joint]].

[*Ou bien*]

(Présentation sincère)

Sur la base de nos travaux<sup>197</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation].

---

<sup>196</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>197</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>198</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion *ou* bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

*Le cas échéant, autres précisions susceptibles d'être apportées*

*Par exemple, lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions :*

[Nous rappelons que, s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront parfois de manière significative des prévisions présentées et que, par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur la possibilité de réalisation de ces prévisions.]

*Liaison avec le texte légal ou réglementaire prescrivant l'attestation*

La présente attestation tient lieu de ... [à préciser] au sens de ... [indiquer les références du texte légal ou réglementaire].<sup>199</sup>

*Remarque utile permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>200</sup>

*Conclusion avec observation(s)*

*(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)*

Sur la base de nos travaux, les informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[*Ou bien*]

*(Concordance)*

Sur la base de nos travaux, la concordance des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à votre ... [entité<sup>201</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

---

<sup>199</sup> Lorsque la conclusion de l'attestation comporte une ou plusieurs observations ou bien lorsqu'il s'agit d'une impossibilité de conclure, cette phrase est supprimée.

<sup>200</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>201</sup> Préciser : société, association, ...



[*Ou bien*]

(*Cohérence*)

Sur la base de nos travaux, la cohérence [des informations figurant dans des colonnes d'une fiche déclarative avec la documentation technique se rapportant aux produits objet de la déclaration *ou* des budgets avec les hypothèses et les plans d'actions *ou* d'hypothèses entre elles *ou* d'un chiffre ... [à préciser] avec des paramètres de calcul ... [à préciser] *ou* de ces informations avec des données de marché ou des indicateurs externes à votre ... [entité<sup>202</sup>] *ou* de ces informations avec la compréhension ou la connaissance que nous avons de votre ... [entité<sup>202</sup>] *ou* de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [entité<sup>202</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion *ou* ...] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[*Ou bien*]

(*Conformité*)

Sur la base de nos travaux, la conformité [selon *le cas*, dans tous ses aspects significatifs,]<sup>203</sup> [des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] avec ... [les dispositions ... [citer les références du texte légal ou réglementaire concerné] *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de votre ... [entité<sup>202</sup>] telles que décrites dans le document joint *ou* ... [à préciser]]] [*ou* des modalités appliquées par votre ... [entité<sup>202</sup>] pour déterminer les ... [informations] avec celles décrites dans le document joint]] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

[*Ou bien*]

(*Présentation sincère*)

Sur la base de nos travaux, la sincérité des informations [figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation] appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

*Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [*ou* du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés], nous ne sommes pas en mesure d'attester ... [les informations figurant dans le document joint *ou* relatives à ... [à compléter] *ou* objet de l'attestation *ou* [à adapter

---

<sup>202</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>203</sup> Le membre de phrase entre crochets est optionnel et s'applique notamment lorsque les vérifications effectuées ne portent que sur les aspects significatifs de la conformité, par exemple la conformité aux clauses significatives d'un contrat et non pas à l'intégralité de ses clauses, la conformité par rapport à un manuel de procédures pour ce qui concerne les procédures significatives au cas particulier de l'entité concernée, les éléments significatifs de la détermination du bénéfice net et des capitaux propres dans le cadre de la participation des salariés aux fruits de l'expansion ou bien encore ce qui est significatif au regard de l'objet, du contexte et de l'utilisation prévue de l'attestation.

*aux objectifs de l'intervention]]].*

*Le cas échéant, autres précisions susceptibles d'être apportées*

*Par exemple, lorsque les informations à attester incluent des prévisions ou correspondent à des prévisions :*

[Nous rappelons que, s'agissant de prévisions présentant par nature un caractère incertain, les réalisations différeront parfois de manière significative des prévisions présentées et que, par conséquent, nous n'exprimons aucune conclusion sur la possibilité de réalisation de ces prévisions.]

*Remarque utile permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>204</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>204</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

### 6.3 ACTIONS D'AIDE A LA CREATION, A LA DIFFUSION DU SPECTACLE VIVANT ET ACTIONS DE FORMATION DES ARTISTES (ARTICLE L. 321-9 DU CODE DE LA PROPRIETE INTELLECTUELLE)

#### 6.31 Obligations des sociétés

##### 6.31.1 *Champ d'application*

Les sociétés visées sont celles définies à l'article L. 321-1 du code de la propriété intellectuelle, c'est-à-dire les sociétés de perception et de répartition des droits d'auteur et des droits des artistes-interprètes et des producteurs de phonogrammes et de vidéogrammes.

L'article L. 321-9 du code de la propriété intellectuelle dispose :

*« Ces sociétés utilisent à des actions d'aide à la création, à la diffusion du spectacle vivant et à des actions de formation des artistes :*

*1° 25 % des sommes provenant de la rémunération pour copie privée ;*

*2° La totalité des sommes perçues en application des articles L. 122-10, L. 132-20-1, L. 214-1, L. 217-2 et L. 311-1 [205] et qui n'ont pu être réparties soit en application des conventions internationales auxquelles la France est partie, soit parce que leurs destinataires n'ont pas pu être identifiés ou retrouvés avant l'expiration du délai prévu au dernier alinéa de l'article L. 321-1 [206].*

*Elles peuvent utiliser à ces actions tout ou partie des sommes visées au 2° à compter de la fin de la cinquième année suivant la date de leur mise en répartition, sans préjudice des demandes de paiement des droits non prescrits. La répartition des sommes correspondantes, qui ne peut bénéficier à un organisme unique, est soumise à un vote de l'assemblée générale de la société, qui se prononce à la majorité des deux tiers. A défaut d'une telle majorité, une nouvelle assemblée générale, convoquée spécialement à cet effet, statue à la majorité simple.*

*Le montant et l'utilisation de ces sommes font l'objet, chaque année, d'un rapport des sociétés de perception et de répartition des droits au ministre chargé de la culture et aux commissions permanentes compétentes de l'Assemblée nationale et du Sénat. Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les documents comptables de la société des informations contenues dans ce rapport. Il établit à cet effet un rapport spécial. ».*

##### 6.31.2 *Responsabilités des sociétés*

Il appartient à la société de préparer chaque année le rapport tel que défini au dernier alinéa de l'article L. 321-9 du code de la propriété intellectuelle.

#### 6.32 Travaux du commissaire aux comptes

##### 6.32.1 *Objectifs de l'intervention*

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier la concordance des informations contenues dans le rapport de la société avec les comptes dont elles sont issues et d'apprécier si elles sont présentées de manière sincère.

---

<sup>205</sup>Le texte de ces différents articles est reproduit au 8.1 de la présente note d'information.

<sup>206</sup>Article L. 321-1 dernier alinéa du code de la propriété intellectuelle :

*« Les actions en paiement des droits perçus par ces sociétés civiles se prescrivent par dix ans à compter de la date de leur perception, ce délai étant suspendu jusqu'à la date de leur mise en répartition. ».*

### 6.32.2 *Contrôles du commissaire aux comptes*

Les contrôles consistent à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par la société pour produire l'information donnée dans le rapport visé à l'article L. 321-9 du code de la propriété intellectuelle ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels du dernier exercice clos ;
- vérifier la concordance de ces informations avec les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à la société en lien avec la comptabilité (telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion) ;
- vérifier l'exactitude arithmétique de l'information produite ;
- apprécier si les informations sont présentées de manière sincère ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du rapport destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite.

### 6.32.3 *Etablissement de l'attestation*<sup>207</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations contenues dans le rapport de la société ne concordent pas avec les comptes dont elles sont issues et/ou que leur présentation n'est pas sincère, il demande au membre de la direction sous la responsabilité duquel elles ont été établies de le rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le rapport établi, daté et signé par la direction de la société.

### 6.33 Exemple d'attestation

**Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article L. 321-9 du code de la propriété intellectuelle relatif à l'utilisation de sommes à des actions d'aide à la création, à la diffusion du spectacle vivant et à des actions de formation des artistes pour ... [l'exercice clos le ... [date]]**

Au ... [Représentant légal]<sup>208</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre société et en application de l'article L. 321-9 du code de la propriété intellectuelle relatif à l'utilisation de sommes à des actions d'aide à la création, à la diffusion du spectacle vivant et à des actions de formation des artistes, nous avons établi la présente attestation sur les informations figurant dans le rapport au ... [préciser la date de clôture], ci-joint.

---

<sup>207</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

<sup>208</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL ... ou bien un membre de la direction dûment habilité. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collègue de gérance », ...).

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de votre ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées ou sous votre responsabilité] [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes annuels de votre société pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le rapport ci-joint.]<sup>209</sup> Il nous appartient d'attester ces informations.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de votre société. [Le cas échéant, Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter]].<sup>210</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre société pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination des sommes utilisées à des actions d'aide à la création, à la diffusion du spectacle vivant et à des actions de formation des artistes. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>211</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes annuels de votre société en date du ... [date du rapport sur les comptes].]<sup>212</sup>

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par votre société pour produire les informations données dans le rapport joint ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de votre société pour l'exercice clos le ... [date de clôture] ;
- vérifier la concordance de ces informations avec ... [préciser les données sous-tendant la comptabilité concernées ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité concernées] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des informations produites ;
- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

---

<sup>209</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile, par exemple lorsque le document émis par la société nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par la société pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

<sup>210</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile. Ce paragraphe peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 209 est mentionnée dans le deuxième paragraphe, par exemple : « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>211</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour le calcul de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>212</sup> Ce paragraphe est inséré dans l'attestation, si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>213</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations figurant dans le rapport joint.

La présente attestation tient lieu de rapport spécial au sens de l'article L. 321-9 du code de la propriété intellectuelle.

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>214</sup>

### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans le rapport joint appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester les informations figurant dans le rapport joint.

[À préciser].

### *En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>214</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>213</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>214</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

## 6.4 CAPACITE FINANCIERE REQUISE POUR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC ROUTIER - DEMANDE D'AUTORISATION D'EXERCICE DE LA PROFESSION

### 6.41 Obligations des entités

#### 6.41.1 *Champ d'application*

Sont concernées les entités **qui demandent l'autorisation d'exercer la profession de :**

- transporteur public routier de marchandises, de déménagement et/ou loueur de véhicules industriels avec conducteur ;
- transporteur public routier de personnes (avec des véhicules d'une capacité minimale de 4 places, conducteur compris).

Ces entités doivent être inscrites sur un registre tenu par le préfet de région et géré par la DREAL (direction régionale de l'environnement, de l'aménagement et du logement), la DRIEA d'Ile de France (direction régionale et interdépartementale de l'équipement et de l'aménagement) ou la DEAL d'outre-mer (direction de l'environnement, de l'aménagement et du logement) concernée.

Les conditions d'accès à la profession sont règlementées et incluent des exigences :

- de capacité professionnelle ;
- d'honorabilité professionnelle ;
- de capacité financière.

L'article 2 de l'arrêté du 3 février 2012 relatif à la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier dispose que :

*« Lors du dépôt de la demande d'autorisation d'exercer la profession de transporteur public routier, l'entreprise établit une déclaration de capacité financière à l'aide de la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière, insérée dans le formulaire CERFA n°14557.*

*Cette fiche indique le montant des capitaux et des réserves, la nature des titres de transport ainsi que le nombre de copies certifiées conformes de licence demandées. Elle est signée par le représentant légal de l'entreprise ainsi que par un expert comptable ou un commissaire aux comptes ou par le responsable d'un centre de gestion agréé. Le cas échéant, elle est accompagnée de l'attestation ou des attestations délivrées par le ou les organismes financiers habilités accordant leur garantie définie à l'article 5, selon le modèle inséré dans le formulaire CERFA n°50666. [215]*

*Lorsque l'entreprise est une société nouvellement créée, le demandeur communique les statuts de ladite entreprise faisant apparaître le montant du capital social libéré.*

*Les autres catégories d'entreprises transmettent tous documents délivrés par un organisme bancaire ou certifiés par un expert-comptable, un commissaire aux comptes ou un centre de gestion agréé, justifiant qu'elles disposent de capitaux et de réserves à hauteur de la capacité financière exigible. ».*

La DREAL, la DRIEA d'Ile de France ou la DEAL d'outre-mer concernée délivrent les copies certifiées conformes numérotées des licences destinées à être mises à bord des véhicules.

Concernant les formalités à accomplir chaque année par ces entités lorsqu'elles ont obtenu

---

<sup>215</sup> L'imprimé CERFA n°50666 est la notice des imprimés CERFA n°14557 et n°11415\*05 (cf. 6.5 de la présente note d'information concernant le dernier imprimé cité).

l'autorisation d'exercer ; se référer au 6.5 de la présente note d'information.

#### **6.41.2 Responsabilités des entités**

Il appartient à l'entité de remplir le formulaire CERFA n°14557. Ce formulaire inclut notamment une fiche de calcul de l'exigence de capacité financière requise pour les transporteurs public routier (folios 10 et 11 de l'imprimé précité).

Les informations à faire figurer sur la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière sont :

- le montant des capitaux propres (report de la liasse fiscale, ou attestation délivrée par un établissement bancaire, par un expert-comptable, un commissaire aux comptes<sup>216</sup> ou un centre de gestion agréé lorsque l'entité n'est pas encore immatriculée au RCS) ;
- le nombre de copies certifiées conformes de la licence (communautaire ou transport intérieur), en distinguant pour le transport de marchandises selon que le PMA est inférieur ou supérieur à 3,5 tonnes et pour le transport de personnes selon que le nombre de places est inférieur ou supérieur à 9.

Il appartient également à l'entité en fonction du nombre et du type de licences indiqué sur la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière figurant dans l'imprimé CERFA n°14557 d'effectuer le calcul :

- du montant exigible de la capacité financière ;
- du montant des capitaux propres incluant les garanties financières, mis en regard du montant exigible de la capacité financière.

En outre, selon l'écart existant entre le montant exigible de la capacité financière et celui des capitaux propres, il appartient à l'entité d'obtenir des garanties de la part d'un organisme habilité (banques, établissements de crédit ou entreprises d'assurance agréés par l'Autorité de contrôle prudentiel).

#### **6.42 Travaux du commissaire aux comptes**

##### **6.42.1 Objectifs de l'intervention**

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier :

- la concordance des informations relatives au nombre de copies certifiées conformes de licence et aux garanties financières obtenues (lorsque le montant des capitaux propres est inférieur au montant exigible de la capacité financière) avec les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité ;
- la concordance du montant des capitaux propres mentionné dans la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière avec, lorsque la société n'a pas encore clos son premier exercice, les statuts ou la comptabilité ou, dans les autres cas, les données issues des comptes annuels de l'entité pour le dernier exercice clos ;
- l'exactitude arithmétique des calculs relatifs au montant exigible de capacité financière et au montant du total des capitaux propres et des garanties financières.

---

<sup>216</sup> Cette attestation n'est pas traitée dans la présente note d'information.



### **6.42.2 Contrôles du commissaire aux comptes**

Les contrôles consistent à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour produire l'information donnée dans la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière ;
- vérifier la concordance des informations relatives au nombre de copies certifiées conformes de licence avec les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité, par exemple, fichier des immobilisations, contrats de location, carte grise des véhicules, ... ;
- vérifier la concordance des informations relatives aux garanties financières obtenues (lorsque le montant des capitaux propres est inférieur à la capacité financière nécessaire, le montant des garanties financières obtenues auprès d'organismes habilités est indiqué sur la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière figurant dans l'imprimé CERFA n°14557) avec les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité, par exemple avec le contrat signé avec l'organisme de garantie habilité ;
- vérifier la concordance du montant des capitaux propres mentionné dans la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière avec, lorsque la société n'a pas encore clos son premier exercice, les statuts ou la comptabilité ou, dans les autres cas, les comptes annuels de l'entité pour le dernier exercice clos ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs relatifs au montant exigible de capacité financière (correspondant au nombre de copies certifiées conformes de licence, en distinguant les copies certifiées conformes selon qu'il s'agit de transport routier de marchandises ou de personnes, en fonction également du PMA et du nombre de places et du territoire autorisé par les licences, multiplié par un tarif indiqué sur l'imprimé CERFA n°14557) et au montant du total des capitaux propres et des garanties financières.

### **6.42.3 Etablissement de l'attestation<sup>217</sup>**

Lorsque le commissaire aux comptes constate que l'information donnée dans la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière n'est pas correctement établie, il demande au représentant légal de l'entité de la rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière requise (folios 10 et 11 de l'imprimé précité) de l'imprimé CERFA n°14557 (et non pas l'intégralité de cet imprimé) établie, datée et signée par le représentant légal de l'entité. En effet, bien que l'imprimé précité prévoie que l'attestation du commissaire aux comptes soit effectuée, par l'apposition, sur la fiche de calcul de la capacité financière requise figurant dans cet imprimé de son cachet et de sa signature, une telle pratique n'est pas conforme à la doctrine constante de la CNCC.

---

<sup>217</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

#### 6.43 Exemple d'attestation

L'exemple ci-après concerne le cas d'une entité qui a déjà clos son premier exercice et nécessite des adaptations lorsque tel n'est pas le cas.

**Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article 2 de l'arrêté du 3 février 2012 relatif à la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier pour ... [l'exercice clos le ... [date] ou [la période du ... au ...]]**

Au ... [Représentant légal]<sup>218</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité<sup>219</sup>] et en application de l'article 2 de l'arrêté du 3 février 2012 relatif à la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier, nous avons établi la présente attestation sur les informations figurant sur les folios 10 et 11 de l'imprimé CERFA n°14557 au ... [préciser la date de clôture], ci-joints.

Ces folios, initialisés aux seules fins d'identification, font ressortir un montant exigible de capacité financière de ... [montant exact] et un montant du total des capitaux propres incluant les garanties de ... [montant exact].<sup>220</sup>

Ces informations ont été établies sous votre responsabilité. Il nous appartient d'attester ces informations.

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre ... [entité<sup>219</sup>] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination de la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>221</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes annuels de votre ... [entité<sup>219</sup>] en date du ... [date du rapport sur comptes].]<sup>222</sup>

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces

---

<sup>218</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...).

<sup>219</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>220</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».

<sup>221</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la préparation de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>222</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par votre ... [entité<sup>223</sup>] pour produire les informations données dans la fiche de calcul de la capacité financière ;
- vérifier la concordance des informations relatives au nombre de copies certifiées conformes de licence avec ... [préciser les données sous-tendant la comptabilité concernées ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité concernées]<sup>224</sup> ;
- vérifier la concordance des informations relatives aux garanties financières obtenues avec ... [préciser les données sous-tendant la comptabilité concernées ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité concernées]<sup>224</sup> ;
- vérifier la concordance du montant des capitaux propres mentionné dans la fiche de calcul de l'exigence de capacité financière pour l'exercice clos le ... [date de clôture] avec les comptes annuels de votre ... [entité<sup>223</sup>] pour le même exercice [étant précisé que ces comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale ou la décision collective des associés ou l'assemblée des associés ou ...]] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique des calculs relatifs au montant exigible de capacité financière et au montant du total des capitaux propres et des garanties financières.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>225</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations relatives au calcul de l'exigence de capacité financière figurant aux folios 10 et 11 de l'imprimé CERFA n°14557.

La présente attestation tient lieu de signature de la fiche de calcul de la capacité financière figurant aux folios 10 et 11 de l'imprimé CERFA n°14557 au sens de l'article 2 de l'arrêté du 3 février 2012.

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>226</sup>

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations relatives au calcul de l'exigence de capacité financière figurant aux folios 10 et 11 de l'imprimé CERFA n°14557, appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester le montant des capitaux propres et par voie de conséquence les informations relatives au calcul de l'exigence de capacité financière figurant aux

---

<sup>223</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>224</sup> Cf. 6.42.2 de la présente note d'information.

<sup>225</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations relatives au calcul de la capacité financière figurant dans l'imprimé CERFA n°14557, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>226</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

folios 10 et 11 de l'imprimé CERFA n°14557.

*En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.<sup>227</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>227</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

## 6.5 CAPACITE FINANCIERE REQUISE POUR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC ROUTIER – DECLARATION ANNUELLE

### 6.51 Obligations des entités

#### 6.51.1 *Champ d'application*

Sont concernées les entités qui **exercent** la profession de :

- transporteur public routier de marchandises, de déménagement et/ou loueur de véhicules industriels avec conducteur ;
- transporteur public routier de personnes (avec des véhicules d'une capacité minimale de 4 places, conducteur compris).

L'article 3 de l'arrêté du 3 février 2012 relatif à la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier dispose que :

*« Chaque année, dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice comptable, l'entreprise adresse à la direction régionale de l'environnement, de l'aménagement et du logement, à la direction de l'environnement, de l'aménagement et du logement ou à la direction régionale et interdépartementale de l'équipement et de l'aménagement d'Ile-de-France, dont elle relève pour son inscription au registre électronique national des entreprises de transport par route, la liasse fiscale correspondante, certifiée par un expert-comptable, un commissaire aux comptes ou un centre de gestion agréé et accompagnée, le cas échéant, de l'attestation ou des attestations de garantie, selon le modèle inséré dans la notice explicative CERFA n° 50666.*

*L'entreprise qui signale sur sa déclaration fiscale qu'elle relève du secteur du transport routier n'a pas à transmettre sa liasse fiscale ».*

A ce titre, l'imprimé CERFA n°50666, qui est la notice de l'imprimé CERFA n°11415\*05, précise :

*« Concernant le transport routier, l'entreprise devra adresser **en 2012** à la DREAL, la DRIEA ou la DEAL qui tient le registre dans lequel elle est inscrite, une fiche relative au calcul de la capacité financière, (formulaire CERFA n° 11415), accompagnée le cas échéant, de la ou des garanties établie(s) selon le modèle mentionné ci-dessus. Si la condition de capacité financière n'est plus remplie, la DREAL, la DRIEA ou la DEAL pour étudier la situation lui demandera de lui retourner le formulaire CERFA n° 11416 dûment complété.*

*A **partir de 2013** cette formalité sera supprimée. L'entreprise devra envoyer sa liasse fiscale ou cocher l'activité transport au moment de sa déclaration fiscale. »*

#### 6.51.2 *Responsabilités des entités*

En 2012, il appartient à l'entité de remplir l'imprimé CERFA n°11415\*05 et de communiquer sa liasse fiscale au commissaire aux comptes qu'elle choisit pour établir cette attestation qu'il s'agisse du commissaire aux comptes qu'elle a nommé pour certifier ses comptes ou d'un commissaire aux comptes désigné pour cette seule intervention.

A partir de 2013, comme indiqué sur l'imprimé CERFA n°50666 cette formalité sera supprimée.

## 6.52 Travaux du commissaire aux comptes

### 6.52.1 Objectifs de l'intervention

L'objectif de cette intervention est de vérifier la concordance des tableaux 2050 à 2057 de la liasse fiscale avec les comptes annuels qui ont fait l'objet d'un audit.

### 6.52.2 Date de l'intervention

Concernant la date à laquelle le commissaire aux comptes est conduit à délivrer son attestation, la seule précision donnée à l'article 3 de l'arrêté du 3 février 2012 est que l'attestation est adressée par l'entité à l'autorité administrative dont elle relève dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice.

En raison du caractère déterminant du montant des capitaux propres à attester dans le calcul de la capacité financière, il est préférable que l'attestation soit délivrée par le commissaire aux comptes après l'approbation des comptes par l'organe délibérant.

L'attestation peut cependant être délivrée dès lors que le commissaire aux comptes a établi son rapport sur les comptes annuels, quand bien même ces derniers ne seraient pas encore approuvés par l'organe délibérant.

Pour les raisons évoquées ci-avant, il n'est pas souhaitable que le commissaire aux comptes procède à cette attestation tant que son rapport sur les comptes annuels n'est pas établi, alors même que les comptes auraient été arrêtés par l'organe compétent.

Enfin, il n'apparaît pas possible d'établir une attestation sur des montants issus de comptes non encore arrêtés par l'organe compétent.

### 6.52.3 Contrôles du commissaire aux comptes

Les contrôles consistent à vérifier la concordance des tableaux 2050 à 2057 de la liasse fiscale avec les comptes annuels qui ont fait l'objet d'un audit.

### 6.52.4 Etablissement de l'attestation<sup>228</sup>

Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans observation ou avec observation(s) selon que les informations figurant dans les états 2050 à 2057 de la liasse fiscale concordent ou pas avec les comptes annuels ayant fait l'objet de son audit.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

Lorsque l'attestation est délivrée alors que le rapport sur les comptes annuels est établi mais que les comptes n'ont pas encore été approuvés par l'organe délibérant, il en est fait mention dans l'attestation. (cf. 6.53 de la présente note d'information).

Dans le cas où le commissaire aux comptes souhaiterait délivrer l'attestation avant d'avoir établi son rapport sur les comptes annuels, il conviendrait d'adapter en conséquence l'exemple d'attestation proposé au 6.53 de la présente note d'information en se référant au 2.51.4C) de la présente note d'information.

---

<sup>228</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel sont joints les tableaux 2050 à 2057 de la liasse fiscale datés et signés par le représentant légal de l'entité.

### 6.53 Exemple d'attestation

#### **Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article 3 de l'arrêté du 3 février 2012 relatif à la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier pour l'exercice clos le ... [préciser la date de clôture]**

Au ... [Représentant légal]<sup>229</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité<sup>230</sup>] et en application de l'article 3 de l'arrêté du 3 février 2012 relatif à la capacité financière requise pour les entreprises de transport public routier, nous avons établi la présente attestation sur les informations relatives aux tableaux n°2050 à 2057 figurant dans le document « liasse fiscale » au ... [préciser la date de clôture], ci-joint.

Ces informations ont été établies sous votre responsabilité. Il nous appartient d'attester ces informations.

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre ... [entité<sup>230</sup>] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination des informations relatives aux tableaux n°2050 à 2057 figurant dans le document « liasse fiscale ». Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>231</sup>

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes annuels de votre ... [entité<sup>230</sup>] en date du ... [date du rapport sur comptes].]<sup>232</sup>

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à vérifier la concordance des tableaux n°2050 à 2057 du document joint à la présente attestation pour l'exercice clos le ... [date de clôture] avec les données issues des comptes annuels de votre ... [entité<sup>230</sup>] pour le même exercice. Ces comptes annuels ont fait l'objet de notre rapport en date du ... [date] [et ont été approuvés par ... [votre assemblée générale ou la décision

---

<sup>229</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collègue de gérance », ...).

<sup>230</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>231</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour la préparation de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

<sup>232</sup> Ce paragraphe est inséré dans l'attestation, si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date.

collective des associés *ou* l'assemblée des associés]<sup>233</sup> du ... [date]] *ou* [étant précisé que les comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés *ou* ...]]<sup>234</sup>.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>235</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance des informations objet de cette attestation avec les comptes annuels de votre ... [entité<sup>236</sup>] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]

La présente attestation tient lieu de certification au sens de l'article 3 de l'arrêté du 3 février 2012.

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>237</sup>

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, la concordance des informations objet de cette attestation avec les comptes annuels de votre ... [entité<sup>236</sup>] pour l'exercice clos le ... [date de clôture], appelle de notre part les observations suivantes :

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels de votre ... [entité<sup>236</sup>] pour l'exercice clos le ... [date de clôture], nous ne sommes pas en mesure d'attester la concordance des informations objet de cette attestation avec lesdits comptes annuels.

#### *En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>237</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>233</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été approuvés par l'organe délibérant.

<sup>234</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe compétent que le rapport de certification de ces comptes est établi mais que ces comptes ne sont pas encore approuvés par l'organe délibérant.

<sup>235</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations relatives aux tableaux n°2050 à 2057 figurant dans le document « liasse fiscale », insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>236</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>237</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.



## 6.6 COUT DEFINITIF DE L'ŒUVRE CINÉMATOGRAPHIQUE OU AUDIOVISUELLE (ARTICLE 9-II DU DECRET N°2006-325 DU 20 MARS 2006)

### 6.61 Obligations des entités

#### 6.61.1 *Champ d'application*

L'article 1 du décret n°2006-325 du 20 mars 2006 prévoit que :

*« Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles mentionnées au I de l'article 220 sexies du code général des impôts et pour lesquelles une demande d'agrément à titre provisoire est déposée à compter du 1er janvier 2006 sont agréées par le directeur général du Centre national de la cinématographie dans les conditions fixées par le présent décret. ».*

L'article 9-II du décret précité dispose que la demande d'agrément à titre définitif, présentée par l'entreprise de production et ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses dans la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, doit être accompagnée, entre autres pièces justificatives, *« d'un document comptable certifié par un commissaire aux comptes indiquant le coût définitif de l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle, les moyens de son financement et faisant apparaître précisément les dépenses éligibles qui ont été engagées en France ».*

Le dispositif relatif au soutien financier de l'industrie cinématographique, outre le décret précité, fait l'objet de précisions notamment dans les textes suivants :

- le décret n°99-130 du 24 février 1999 ;
- le décret n°2006-317 du 20 mars 2006 ;
- le décret n°2006-325 du 20 mars 2006 ;
- le décret n°2012-485 du 13 avril 2012 ;
- l'article 220 *sexies* du code général des impôts ;
- les articles 46 quater-0 YM à 46 quater-0 YO de l'annexe 3 du code général des impôts ;
- le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts BOI-IS-RICI-10-20 et BOI-IS-RICI-10-20.

auxquels il convient de se reporter pour plus de précisions.

#### 6.61.2 *Responsabilités des entités*

Il appartient à l'entité de définir et de mettre en œuvre des procédures permettant de déterminer le coût définitif de l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle, les dépenses éligibles engagées en France et les moyens de son financement. Il lui appartient également de préparer un document détaillant ces différentes informations.

### 6.62 Travaux du commissaire aux comptes

#### 6.62.1 *Objectifs de l'intervention*

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier :

- la concordance avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité du coût définitif de production d'une œuvre cinématographique ou audiovisuelle et des moyens de son financement tels qu'ils figurent sur le document préparé par l'entité ;
- la conformité des dépenses au regard des critères d'éligibilité et de territorialité (dépenses engagées en France) prévus par l'article 220 *sexies* du code général des impôts, les articles 46 quater-0 YM à 46 quater-0 YO de l'annexe 3 du code général des impôts et le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts BOI-IS-RICI-10-20 et BOI-IS-RICI-10-20.

### **6.62.2 Contrôles du commissaire aux comptes**

Les contrôles consistent à :

- prendre connaissance du dispositif réglementaire relatif au crédit d'impôt pour dépenses dans la production d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles ;
- prendre connaissance des procédures mises en place par l'entité pour déterminer le coût définitif de production d'une œuvre cinématographique ou audiovisuelle, les dépenses éligibles engagées en France et les moyens de son financement et préparer le document comportant ces informations ;
- vérifier la concordance des informations figurant dans le document préparé par l'entité avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité, par exemple, les contrats de financement, co-production, subvention, ... ;
- vérifier par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection la conformité des dépenses figurant dans le document préparé par l'entité au regard de l'article 220 *sexies* du code général des impôts, des articles 46 quater-0 YM à 46 quater-0 YO de l'annexe 3 du code général des impôts et du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts BOI-IS-RICI-10-20 et BOI-IS-RICI-10-20. C'est-à-dire que ces dépenses sont éligibles par nature et qu'elles ont été engagées en France ;
- vérifier l'exactitude arithmétique de l'information produite ;
- s'enquérir auprès de la direction de l'entité de l'existence d'éventuels événements postérieurs à la date d'établissement du document destiné à être joint à l'attestation susceptibles d'affecter les informations objet de l'attestation ou la présentation qui en est faite.

### **6.62.3 Etablissement de l'attestation<sup>238</sup>**

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations relatives au coût définitif de l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle, aux dépenses éligibles engagées en France et aux moyens de son financement ne sont pas correctement déterminées, il demande aux dirigeants de les rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur le coût définitif de l'œuvre cinématographique ou audiovisuelle, les dépenses éligibles engagées en France ou les moyens de son financement et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de l'entité.

---

<sup>238</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

## 6.63 Exemple d'attestation

### **Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article 9-II du décret n°2006-325 relatif au coût définitif d'une œuvre cinématographique ou audiovisuelle et aux moyens de son financement pour ... [l'exercice clos le ... [date] ou [la période du ... au ...]]**

Au ... [Représentant légal]<sup>239</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité<sup>240</sup>] et en application de l'article 9-II du décret n°2006-325 relatif au coût définitif d'une œuvre cinématographique ou audiovisuelle et aux moyens de son financement, nous avons établi la présente attestation sur les informations figurant dans le document pour [l'exercice clos le ... [date] ou [la période du ... au ...]], ci-joint, [étant précisé que les informations concernant les exercices [indiquer les dates de clôture des exercices concernés] ou concernant l'exercice clos le ... [date de clôture] ou concernant cet exercice] [sont relatives à des comptes ayant fait l'objet d'un audit par un autre commissaire aux comptes<sup>241</sup> ou n'ont pas fait l'objet d'une certification]<sup>242</sup>.

Ces informations ont été établies [sous la responsabilité de votre ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées ou sous votre responsabilité] [Le cas échéant : à partir des livres comptables ayant servi à la préparation des comptes annuels de votre ... [entité] pour l'exercice clos le ... [date de clôture]]. [Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint<sup>243</sup>.] Il nous appartient d'attester ces informations.

[Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses retenues par la direction de votre ... [entité<sup>240</sup>].]<sup>244</sup>

[Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre ... [entité<sup>240</sup>] pour [l'exercice clos le ... [date de clôture] ou les exercices clos les ... [citer les différentes dates de clôture]]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour [la détermination ou le calcul] des ... [informations]. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.]<sup>245</sup>

---

<sup>239</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL ... ou bien un membre de la direction dûment habilité. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collègue de gérance », ...).

<sup>240</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>241</sup> Il n'est pas nécessaire d'indiquer le nom ou la dénomination sociale du commissaire aux comptes concerné.

<sup>242</sup> Le membre de phrase entre crochets est ajouté, le cas échéant, en fonction des exercices auxquels se rapportent les informations à attester, cf. 2.45.2 de la présente note d'information.

<sup>243</sup> Ce paragraphe est ajouté si le commissaire aux comptes l'estime utile. Il est utilisé lorsque le document émis par l'entité nécessite qu'une description des méthodes de calcul ainsi que des principales hypothèses utilisées par l'entité pour établir les informations, objet de l'attestation, soit également présentée.

<sup>244</sup> Ce paragraphe est ajouté si le commissaire aux comptes le juge utile. Il peut être utilisé notamment lorsque la phrase faisant l'objet du renvoi 243 est mentionnée dans le troisième paragraphe, i.e. « Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ces ... [informations] sont précisées dans le document ci-joint ».

<sup>245</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations, objet de l'attestation, sont issues des comptes audités ; ceci pour spécifier que les éléments pris en compte pour le calcul de ces informations n'ont pas fait l'objet, pris isolément, d'un audit.

[En outre, nous n'avons pas mis en œuvre de procédures pour identifier, le cas échéant, les événements survenus postérieurement à l'émission de notre rapport sur les comptes annuels de votre ... [entité<sup>246</sup>] en date du ... [date du rapport sur les comptes].]<sup>247</sup>

[Nous n'avons pas audité de comptes intermédiaires de votre ... [entité<sup>246</sup>] postérieurs au ... [préciser la date de clôture des derniers comptes audités] et, par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion à ce titre.]<sup>248</sup>

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures mises en place par votre ... [entité<sup>246</sup>] pour produire les informations données dans le document joint ;
- vérifier la concordance de ces informations avec les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [entité<sup>246</sup>] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : les contrats de financement, co-production, subvention, ...] ;
- vérifier la conformité au regard des critères d'éligibilité et de territorialité (dépenses engagées en France) prévus par l'article 220 *sexies* du code général des impôts, les articles 46 quater-0 YM à 46 quater-0 YO de l'annexe 3 du code général des impôts et du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts BOI-IS-RICI-10-20 et BOI-IS-RICI-10-20, des dépenses figurant dans le document préparé par votre ... [entité<sup>246</sup>] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique de l'information produite.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>249</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur le coût définitif de l'œuvre, les moyens de son financement et le montant des dépenses éligibles engagées en France figurant dans le document joint.

La présente attestation tient lieu de certification au sens de l'article 9-II du décret n°2006-325.

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>250</sup>

---

<sup>246</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>247</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce, par exemple lorsque le rapport d'audit et l'attestation ne sont pas établis à la même date. Cette formulation peut être utilisée quand bien même le commissaire aux comptes aurait demandé une lettre d'affirmation.

<sup>248</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile et pertinent au cas d'espèce. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, lorsque les informations sur lesquelles porte l'attestation sont relatives à une période non couverte par un audit ou un examen limité.

<sup>249</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

<sup>250</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

*Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, le coût définitif de l'œuvre, les moyens de son financement et le montant des dépenses éligibles engagées en France figurant dans le document joint appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

*Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester le coût définitif de l'œuvre, les moyens de son financement et le montant des dépenses éligibles engagées en France figurant dans le document joint.

*En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.<sup>251</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>251</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

## 6.7 MONTANT DU BÉNÉFICE NET ET DES CAPITAUX PROPRES DANS LE CADRE DE LA PARTICIPATION DES SALARIÉS AUX RÉSULTATS DE L'ENTREPRISE (ARTICLE L. 3326-1 DU CODE DU TRAVAIL)

### 6.71 Obligations des entités

#### 6.71.1 *Champ d'application*

Dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, l'article L. 3326-1 du code du travail<sup>252</sup> indique que « *le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes* ».

Par ailleurs, l'article D. 3325-1<sup>252</sup> du même code prévoit que « *sur demande de l'entreprise, l'attestation du montant du bénéfice net et des capitaux propres est établie soit par le commissaire aux comptes, soit par l'inspecteur des impôts. Dans ce dernier cas, la demande est accompagnée d'un état annexe rempli par l'entreprise conformément à un modèle arrêté par le ministre chargé de l'économie* ».

En outre, l'article D. 3325-4 du code précité dispose : « *La modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale.* ». Dans ce cas, la société peut également demander à son commissaire aux comptes (ou à l'inspecteur des impôts) d'établir l'attestation rectificative.

#### 6.71.2 *Responsabilités des entités*

L'établissement du montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres de l'entreprise est de la responsabilité de la direction de l'entité.

### 6.72 Travaux du commissaire aux comptes

#### 6.72.1 *Objectifs de l'intervention*

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier la concordance avec la comptabilité et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos du montant du bénéfice net et celui des capitaux propres servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation tels qu'ils figurent dans le document préparé par l'entité ainsi que leur conformité aux dispositions légales, réglementaires ou contractuelles relatives à leur détermination.

#### 6.72.2 *Date de l'intervention*

Concernant la date à laquelle le commissaire aux comptes est conduit à délivrer son attestation, la seule précision donnée à l'article L. 3324-1 du code du travail relatif au calcul de la réserve spéciale de participation est que celle-ci est calculée « *après clôture des comptes de l'exercice* ». Il convient cependant de rappeler que, compte tenu de la rédaction de l'article L. 3326-1 du code du travail (qui prévoit l'attestation des montants du bénéfice net et des capitaux propres) et de son positionnement dans le Chapitre VI : « *Contestation et sanctions* » du code du travail, le but de l'attestation est d'éviter la remise en cause de ces montants à l'occasion des litiges relatifs à la détermination des droits des salariés. Il s'agit donc de « *figer* » ces montants de façon quasi définitive (hors redressement fiscal notamment).

En raison du caractère déterminant des éléments à attester dans le calcul du montant de la réserve de participation, il est préférable que l'attestation soit délivrée par le commissaire aux comptes après

---

<sup>252</sup> Le texte intégral de cet article figure au 8.2 de la présente note d'information.

l'approbation des comptes par l'organe délibérant.

L'attestation peut cependant être délivrée dès lors que le commissaire aux comptes a établi son rapport sur les comptes annuels, quand bien même ces derniers ne seraient pas encore approuvés par l'organe délibérant.

Pour les raisons évoquées ci-avant, il n'est pas souhaitable que le commissaire aux comptes procède à cette attestation tant que son rapport sur les comptes annuels n'est pas établi, alors même que les comptes auraient été arrêtés par l'organe compétent.

Enfin, il n'apparaît pas possible d'établir une attestation sur des montants issus de comptes non encore arrêtés par l'organe compétent.

### **6.72.3 Contrôles du commissaire aux comptes**

Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation qui sont à attester par le commissaire aux comptes ne sont pas directement issus des comptes, mais sont déterminés par l'entité en fonction des règles légales, réglementaires ou contractuelles applicables au cas d'espèce.

Les contrôles consistent à :

- prendre connaissance des modalités de détermination des montants du bénéfice net et des capitaux propres qui sont applicables à l'entité ;
- vérifier que l'entité a fait une correcte application des dispositions légales, réglementaires ou contractuelles relatives à la détermination des montants du bénéfice net et des capitaux propres ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces montants et la comptabilité dont ils sont issus et vérifier qu'ils concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos ;
- vérifier l'exactitude arithmétique du calcul de ces montants.

### **6.72.4 Etablissement de l'attestation<sup>253</sup>**

Lorsque le commissaire aux comptes constate que l'information donnée sur le montant du bénéfice net ou sur celui des capitaux propres n'est pas correctement établie, il demande aux dirigeants de la rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur le montant du bénéfice net ou sur celui des capitaux propres et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

Lorsque l'attestation est délivrée alors que le rapport sur les comptes annuels est établi mais que les comptes n'ont pas encore été approuvés par l'organe délibérant, il en est fait mention dans l'attestation. (cf. 6.73.1 de la présente note d'information).

Dans le cas où le commissaire aux comptes souhaiterait délivrer l'attestation avant d'avoir établi son rapport sur les comptes annuels, il conviendrait d'adapter en conséquence l'exemple d'attestation proposé au 6.73.1 de la présente note d'information en se référant au 2.51.4C) de la présente note d'information.

---

<sup>253</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

L'attestation rectificative visée à l'article D. 3325-4 du code du travail, de même que celle visée à l'article L. 3326-1 du code du travail, comporte, le cas échéant, des observations ou une impossibilité de conclure.

Un exemple d'attestation rectificative figure au 6.73.2 de la présente note d'information.

Dans tous les cas, l'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de l'entité (qui peut être celui transmis à l'administration fiscale).

## 6.73 Exemples d'attestation

### 6.73.1 *Attestation du commissaire aux comptes relative aux montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise*

**Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article L. 3326-1 du code du travail relatif aux montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise pour l'exercice clos le ... [date de clôture]**

... [Entité, siège social]

Au ... [Représentant légal]<sup>254</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité<sup>255</sup>] et en application de l'article L. 3326-1 du code du travail, nous avons établi la présente attestation sur les informations relatives au montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres pour l'exercice clos le ... [date de clôture], figurant dans le document ci-joint.

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de bénéfice net de ... [montant exact] et de capitaux propres de ... [montant exact]].<sup>256</sup>

Ces informations ont été établies sous votre responsabilité. Il nous appartient d'attester ces informations.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre société pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination du bénéfice net et des capitaux propres servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.

---

<sup>254</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL ... ou bien un membre de la direction dûment habilité. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collègue de gérance », ...).

<sup>255</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>256</sup> Dans ce cas, il convient de parapher le document de l'entité par l'apposition des initiales du signataire et/ou d'initialiser le document par exemple au moyen d'un tampon « initialisation pour besoin d'identification » ou « pour identification seulement ».



Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- vérifier la conformité, dans tous ses aspects significatifs, des modalités de détermination de ces montants aux dispositions légales [et réglementaires *ou* contractuelles] ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces montants et la comptabilité dont ils sont issus et vérifier qu'ils concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture] ayant fait l'objet de notre rapport en date du ... [date] [et approuvés par ... [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés]<sup>257</sup> du ... [date]] *ou* [étant précisé que les comptes annuels n'ont pas encore été approuvés par [votre assemblée générale *ou* la décision collective des associés *ou* l'assemblée des associés *ou* ...]]<sup>258</sup> ;
- vérifier l'exactitude arithmétique du calcul de ces montants.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>259</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres figurant dans le document joint.

[La phrase de liaison avec le texte légal n'a pas lieu d'être, ce texte demandant qu'une attestation soit établie.]

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations relatives au montant du bénéfice net et à celui des capitaux propres, appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [*ou* du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester le montant du bénéfice net et des capitaux propres.

#### *Dans tous les cas*

Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.

[Lieu, date et signature]

---

<sup>257</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été approuvés par l'organe délibérant.

<sup>258</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe compétent, que le rapport de certification de ces comptes est établi, mais que ces comptes ne sont pas encore approuvés par l'organe délibérant.

<sup>259</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les montants du bénéfice net et des capitaux propres, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

**6.73.2 Attestation rectificative du commissaire aux comptes relative aux montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise**

**Attestation rectificative du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article L. 3326-1 du code du travail relatif aux montants du bénéfice net et des capitaux propres utilisés pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés aux résultats de l'entreprise pour ... [l'exercice clos le ... [date] ou les exercices clos le ...[date] et le ...[date] ]**

... [Entité, siège social]

Au ... [Représentant légal]<sup>260</sup>,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité<sup>261</sup>] et en application des articles L. 3326-1 et D. 3325-4 du code du travail, nous avons établi la présente attestation rectificative sur les informations relatives au montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres pour l'exercice clos le [ou les exercices clos les] ... [date(s) de clôture], figurant dans le document ci-joint. Ces montants ont servi au nouveau calcul [le cas échéant, prévu par l'article D. 3324-40 du code du travail] de la réserve spéciale de participation pour cet(ces) exercice(s), à la suite ... [par exemple : des rectifications opérées par l'administration fiscale et acceptées par la société le ... [date]].

[Ce document, initialisé aux seules fins d'identification, fait ressortir un montant de bénéfice net de ... [montant exact] et de capitaux propres de ... [montant exact]].[Lorsque plusieurs exercices sont concernés, il convient d'indiquer les montants du bénéfice net et des capitaux propres pour chacun d'entre eux].

Ces informations ont été établies sous votre responsabilité. Il nous appartient d'attester ces informations.

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- vérifier la conformité, dans tous ses aspects significatifs, des modalités de détermination de ces montants aux dispositions légales [et réglementaires ou contractuelles] ;
- effectuer les rapprochements nécessaires entre ces montants et la comptabilité dont ils sont issus et vérifier qu'ils concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement [des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture] ou des comptes annuels des exercices clos le ... [date de clôture], [date de clôture] et le [date de clôture]. [Ces comptes annuels ont fait l'objet de notre rapport en date du ... [date] ou Ces comptes annuels ont fait l'objet de nos rapports en date du ... [date], [date] et du [date]] [et ont été approuvés par ... [votre assemblée générale ou la décision collective des associés ou l'assemblée des associés]<sup>262</sup> ou [votre assemblée générale ou la décision collective des associés ou l'assemblée des associés] respectivement le ... [date], [date] et

---

<sup>260</sup> Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou le DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL ... ou bien un membre de la direction dûment habilité. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collègue de gérance », ...).

<sup>261</sup> Préciser : société, association, ...

<sup>262</sup> Le membre de phrase entre crochets est utilisé lorsque les comptes annuels ont été approuvés par l'organe délibérant.

- le [date] ;
- vérifier l'exactitude arithmétique du calcul de ces montants.

*Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>263</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres figurant dans le document joint.

[La phrase de liaison avec le texte légal n'a pas lieu d'être, ce texte demandant qu'une attestation soit établie.]

Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.

*Conclusion avec observation(s) ou impossibilité de conclure*

Se référer à l'exemple figurant au 6.73.1 de la présente note d'information.

[Lieu, date et signature]

---

<sup>263</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

## 6.8 MONTANT GLOBAL DES REMUNERATIONS VERSEES AUX PERSONNES LES MIEUX REMUNEREES (ARTICLE L. 225-115 4° DU CODE DE COMMERCE)

### 6.81 Obligations des sociétés

#### 6.81.1 *Champ d'application*

En application des dispositions de l'article L. 225-115 4° du code de commerce, tout actionnaire a droit d'obtenir communication du montant global, certifié exact par les commissaires aux comptes, des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées selon que l'effectif du personnel excède ou non deux cents salariés.

Les dispositions de cet article sont applicables aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions. Elles ne sont pas applicables aux sociétés par actions simplifiées, aux sociétés à responsabilité limitée, aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple, aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et aux groupements d'intérêt économique.

#### 6.81.2 *Responsabilités des sociétés*

L'établissement du montant des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées est de la responsabilité de l'organe compétent de la société.

#### 6.81.3 *Calcul de l'effectif*

L'effectif de la société est calculé en prenant l'effectif moyen au cours de l'année (nombre de salariés employés habituellement par la société au cours de l'exercice considéré à temps complet ou à temps partiel). Pour les salariés qui ont été embauchés en cours d'exercice, il y a lieu, en pratique, de diviser le total du nombre de mois durant lesquels ils ont été employés par le nombre de mois de l'exercice. En cas d'entrée ou de sortie en cours de mois, ce calcul est fait en jours. Le quotient ainsi obtenu doit être arrondi à l'unité inférieure.

Lorsque l'effectif moyen du personnel, calculé comme indiqué ci-dessus, n'est pas supérieur à cinq, la société n'est pas tenue d'établir le montant global des rémunérations.

#### 6.81.4 *Personnes et sommes concernées*

Le montant global des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées correspond à un montant global et non au montant versé à chaque bénéficiaire individuellement.

Ce montant global comprend :

- les rémunérations brutes incluant tous les avantages et indemnités perçus, quelles que soient leur forme et leur qualification, à l'exception :
  - des remboursements de frais non forfaitaires ;
  - des dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens, ainsi qu'aux immeubles non affectés à l'exploitation ;
  - des indemnités de rupture de contrat, de licenciement, de fin de carrière ou de non-concurrence ;
- les rémunérations concernant les personnes salariées travaillant de façon exclusive et permanente pour la société, les salariés à temps partiel, les salariés travaillant dans une succursale à l'étranger, les salariés mis à disposition d'autres sociétés (pour la partie des rémunérations versées restant à la charge de la société), les salariés mis à disposition de la société par une autre entité (pour la partie des rémunérations versées à la charge de la société) ;
- les rémunérations concernant les personnes non salariées (ou membres d'une profession libérale)

- travaillant de façon exclusive et permanente pour la société et ne recevant de rémunérations que de cette société et, les personnes non salariées recevant des commissions, jetons de présence ;
- les rémunérations qui ont été effectivement mises à la disposition des intéressés, soit par paiement effectif, soit par inscription en compte courant. En revanche, les sommes portées dans un compte de provision, un compte d'attente ou un compte de régularisation ne sont pas considérées comme des sommes effectivement versées.

En cas de refacturation de rémunération au sein d'un groupe, le montant à retenir est :

- dans la société utilisatrice, celui des sommes versées à l'entité qui rémunère la personne concernée ;
- dans la société qui refacture, celui restant à la charge de cette société.

Il est recommandé que la société précise ce qu'elle a retenu dans son calcul.

## 6.82 Travaux du commissaire aux comptes

### 6.82.1 Objectifs de l'intervention

L'objectif de cette intervention est de vérifier la concordance du montant des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées figurant sur le document préparé par la société avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné.

Lorsque le montant est communiqué aux actionnaires, sans que le commissaire aux comptes ait délivré son attestation, ou ne leur est pas communiqué, le commissaire aux comptes en tire les conséquences appropriées au regard de ses obligations de communication des irrégularités et inexactitudes à l'organe compétent en application de l'article L. 823-16 du code de commerce et de leur signalement à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale conformément à l'article L. 823-12 alinéa 1 du même code. Le signalement de cette irrégularité à l'assemblée générale est effectué dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

### 6.82.2 Contrôles du commissaire aux comptes

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels, le commissaire aux comptes a effectué des contrôles sur les postes de charges dans lesquels sont incluses les rémunérations. Pour établir l'attestation dans le respect des dispositions du paragraphe 10<sup>264</sup> de la NEP 9510 - *Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce*, il effectue les rapprochements nécessaires entre le montant global des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées et la comptabilité ou les informations ayant un lien avec la comptabilité dont il est issu (DADS 1, DADS 2, relevé des frais généraux, ...) et vérifie qu'il concorde avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos. Il vérifie, en outre, l'exactitude arithmétique du calcul de ce montant.

### 6.82.3 Etablissement de l'attestation<sup>265</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes constate que le montant global des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées n'est pas correctement établi, il demande aux dirigeants de le rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

---

<sup>264</sup> Paragraphe 10 de la NEP 9510 : « Il [le commissaire aux comptes] vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes. ».

<sup>265</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

### 6.83 Exemple d'attestation

**Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article L. 225-115 4° du code de commerce relatif au montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées pour l'exercice clos le ... [date de clôture]**

**Assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le ... [date de clôture]**

Aux ... [*membres de l'organe délibérant*],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre société et en application de l'article L. 225-115 4° du code de commerce, nous avons établi la présente attestation sur les informations relatives au montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées pour l'exercice clos le ... [date de clôture], figurant dans le document ci-joint.

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de votre ... [*préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations*]. Il nous appartient d'attester ces informations.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre société pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination du montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté à effectuer les rapprochements nécessaires entre le montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées et la comptabilité dont il est issu et vérifier qu'il concorde avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture].

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>266</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance du montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées figurant dans le document joint et s'élevant à ... [X] euros avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture].

---

<sup>266</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

La présente attestation tient lieu de certification de l'exactitude du montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées au sens de l'article L. 225-115 4° du code de commerce.

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>267</sup>

*Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, la concordance du montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées figurant dans le document joint et s'élevant à ... [X] euros avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture], appelle de notre part les observations suivantes :

[À préciser]

*Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester la concordance du montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées figurant dans le document joint et s'élevant à ... [X] euros avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture].

*En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>267</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>267</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

## 6.9 MONTANT GLOBAL DES VERSEMENTS EFFECTUES EN APPLICATION DES 1 ET 4 DE L'ARTICLE 238 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS – MECENAT – (ARTICLE L. 225-115-5° DU CODE DE COMMERCE)

### 6.91 Obligations des sociétés

#### 6.91.1 *Champ d'application*

En application des dispositions de l'article L. 225-115 5° du code de commerce, tout actionnaire a droit d'obtenir communication du montant global, certifié par les commissaires aux comptes, des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts ainsi que de la liste des actions nominatives de parrainage et de mécénat.

Les dispositions de cet article sont applicables aux sociétés anonymes et aux sociétés en commandite par actions. Elles ne sont pas applicables aux sociétés par actions simplifiées, aux sociétés à responsabilité limitée, aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple, aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et aux groupements d'intérêt économique. Par ailleurs, même si le montant des versements concernés est peu significatif, la société, dès lors qu'il s'agit d'une société anonyme ou d'une société en commandite par actions, doit établir ce document et le soumettre à la certification du commissaire aux comptes.

Lorsque le montant des versements concernés est nul, la société n'a pas à établir de document et le commissaire aux comptes n'a pas à établir d'attestation.

Enfin, la société doit également mettre à la disposition des actionnaires, dans les conditions et délais fixés par décret, la liste nominative des actions de parrainage et de mécénat. Cette liste ne comprend pas d'informations chiffrées et la loi ne prévoit pas d'attestation par le commissaire aux comptes.

#### 6.91.2 *Responsabilités des sociétés*

L'établissement du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts est de la responsabilité de la direction de l'entité.

#### 6.91.3 *Modalités de détermination du montant*

Le montant des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts correspond à un montant global et non au montant par nature de versement.

Les versements concernés donnant droit à une réduction d'impôt sont ceux précisés aux 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts (cf. 8.3 de la présente note d'information). Les sommes versées au titre du parrainage dans le cadre de l'article 39-1-7° du CGI ne sont donc pas incluses dans ces versements, car elles obéissent à des régimes fiscaux différents.

### 6.92 Travaux du commissaire aux comptes

#### 6.92.1 *Objectifs de l'intervention*

L'objectif de cette intervention est d'attester la concordance du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts figurant sur le document préparé par la société avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné.

Lorsque le montant global des versements effectués est communiqué aux actionnaires sans que le commissaire aux comptes ait délivré son attestation, ou qu'il ne leur est pas communiqué, le commissaire aux comptes en tire les conséquences appropriées au regard de ses obligations de



communication des irrégularités et inexactitudes à l'organe compétent en application de l'article L. 823-16 du code de commerce et de leur signalement à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale conformément à l'article L. 823-12 alinéa 1 du même code. Le signalement de cette irrégularité à l'assemblée générale est effectué dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels.

La liste nominative des actions de parrainage et de mécénat ne fait pas l'objet de diligences de la part du commissaire aux comptes en vue de son attestation. Cependant, si le commissaire aux comptes a connaissance du fait qu'elle n'est pas établie ou si, étant établie, qu'elle contient des informations manifestement incohérentes, il lui appartient d'en tirer les conséquences appropriées au regard de ses obligations de communication des irrégularités et inexactitudes visées aux articles L. 823-16 et L. 823-12 alinéa 1 du code de commerce.

### **6.92.2 Contrôles du commissaire aux comptes**

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels, le commissaire aux comptes a effectué des contrôles sur les postes de charges dans lesquels sont incluses les dépenses visées aux 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts. Pour établir l'attestation dans le respect des dispositions du paragraphe 10<sup>268</sup> de la NEP 9510, il effectue les rapprochements nécessaires entre le montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts et la comptabilité dont il est issu et vérifie qu'il concorde avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos. Il vérifie, en outre, l'exactitude arithmétique du calcul de ce montant.

### **6.92.3 Etablissement de l'attestation<sup>269</sup>**

Lorsque le commissaire aux comptes constate que le montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts ne concorde pas avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice concerné, il demande aux dirigeants de le rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le document établi, daté et signé par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

---

<sup>268</sup> Paragraphe 10 de la NEP 9510 : « Il [le commissaire aux comptes] vérifie que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes. ».

<sup>269</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

## 6.93 Exemple d'attestation

**Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur les informations communiquées dans le cadre de l'article L. 225-115 5° du code de commerce relatif au montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts pour l'exercice clos le ... [date de clôture]**

**Assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le ... [date de clôture]**

Aux ... [membres de l'organe délibérant],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre société et en application de l'article L. 225-115 5° du code de commerce, nous avons établi la présente attestation sur les informations relatives au montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts pour l'exercice clos le ... [date de clôture], figurant dans le document ci-joint.

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de votre ... [préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit l'information]. Il nous appartient d'attester ces informations.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes annuels de votre société pour l'exercice clos le ... [date de clôture]. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts. Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté à effectuer les rapprochements nécessaires entre le montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts et la comptabilité dont il est issu et vérifier qu'il concorde avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture].

### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux<sup>270</sup>, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la concordance du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts figurant dans le document joint et s'élevant à ... [X] euros avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture].

La présente attestation tient lieu de certification du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts au sens de l'article L. 225-115 5° du code de commerce.

---

<sup>270</sup> Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>271</sup>

*Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, la concordance du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts figurant dans le document joint et s'élevant à ... [X] euros avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture], appelle de notre part les observations suivantes :

[À préciser]

*Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [ou du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester la concordance du montant global des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du code général des impôts figurant dans le document joint et s'élevant à ... [X] euros avec la comptabilité ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos le ... [date de clôture].

*En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>271</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>271</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

6.10 RAPPORT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION SUR L'ENSEMBLE DES SOMMES VERSEES EN APPLICATION DE L'ARTICLE L. 114-26 DU CODE DE LA MUTUALITE, DETAILLANT LES SOMMES ET AVANTAGES AU BENEFICE DE CHAQUE ADMINISTRATEUR (ARTICLE L. 114-17 DU CODE DE LA MUTUALITE)

6.101 Obligations des mutuelles

**6.101.1 Champ d'application**

L'article L. 114-17 du code de la mutualité prévoit :

« (...)

*A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration arrête les comptes annuels et établit un rapport de gestion qu'il présente à l'assemblée générale et dans lequel il rend compte :*

(...)

*c) De l'ensemble des sommes versées en application de l'article L. 114-26 ; un rapport distinct, certifié par le commissaire aux comptes et également présenté à l'assemblée générale, détaille les sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur ;*

(...) ».

**6.101.2 Définition des « sommes et avantages de toute nature versées » à chaque administrateur**

« Les sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur » recouvrent :

- les sommes versées dans le cadre des articles précités au titre :
  - des indemnités allouées en raison des fonctions permanentes assurées par certains administrateurs ;
  - des remboursements à l'administrateur salarié au titre du maintien de ses rémunérations ;
  - des indemnités au titre des pertes de gain, des administrateurs ayant la qualité de travailleur indépendant ;
- les remboursements de garde d'enfants, de frais de déplacement et de séjour ainsi que les frais de même nature directement pris en charge par la mutuelle<sup>272</sup>, sans distinguer les remboursements forfaitaires, s'ils sont autorisés, de ceux à l'euro près ;
- les avantages de toute nature alloués par l'organisme, dont bénéficie l'administrateur concerné, tels que, par exemple : la mise à disposition d'un logement de fonction, d'une voiture de fonction, la souscription de contrats d'assurance, la prise en charge de cotisations de retraite supplémentaire.

Les indemnités et remboursements visés sont ceux ayant donné lieu à un versement au cours de l'exercice.

Ainsi, il n'y a pas lieu que le rapport de la mutuelle reprenne les indemnités et, le cas échéant, les avantages qui seraient provisionnés au titre de l'exercice mais non versés.

S'agissant des avantages de toute nature qui ne donnent pas lieu à des versements, les avantages visés sont ceux qui ont été consommés dans l'exercice.

---

<sup>272</sup> La Commission des études juridiques (Bulletin CNCC n°157, mars 2010, p.213, EJ 2009-05) a rappelé que la prise en charge directe et pour des montants significatifs de frais de déplacement (avion et hôtel) des administrateurs, ne doit pas avoir pour but de contourner l'obligation d'information dans le cadre du rapport distinct prévu au c) de l'art. L.114-17 du code de la mutualité.

## 6.102 Travaux du commissaire aux comptes

Les dispositions de l'article L. 114-17 du code de la mutualité prévoyant que le commissaire aux comptes « certifie » le rapport du conseil d'administration présenté à l'assemblée générale, détaillant « les sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur » sont applicables dans toutes les mutuelles dotées d'un commissaire aux comptes.

La mise en œuvre de cette intervention du commissaire aux comptes, prévue par le code de la mutualité dès 2001, avait été conditionnée à la publication de deux arrêtés précisant les limites autorisées de certains remboursements et indemnités.

En l'absence de ces textes, la Commission des études juridiques de la CNCC avait conclu à l'impossibilité pour le commissaire aux comptes de contrôler la régularité de certaines opérations et par conséquent d'effectuer cette intervention.<sup>273</sup>

Toutefois, bien que l'un des deux arrêtés attendus pour compléter le dispositif légal et réglementaire soit toujours en attente de publication au jour de la rédaction de la présente note d'information, la Commission précitée considère désormais<sup>274</sup> que l'intervention du commissaire aux comptes doit être mise en œuvre, en limitant le contrôle de la régularité des « sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur » aux seuls « sommes et avantages » pour lesquels la réglementation a été publiée.

### 6.102.1 Objectifs de l'intervention

Les objectifs de cette intervention sont de vérifier :

- la conformité des indemnités versées au titre des fonctions permanentes confiées à des administrateurs, visées aux deuxième et cinquième alinéas de l'article L. 114-26 du code de la mutualité, au regard des articles L. 114-26, R. 114-4 à R. 114-7 et A. 114-026 du code de la mutualité<sup>275</sup>, ainsi que des dispositions statutaires lorsqu'elles existent ;
- la concordance des informations figurant dans le rapport du conseil d'administration, relatives aux indemnités et remboursements, avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ;
- la sincérité des informations portant sur les avantages de toute nature, qui ne font pas l'objet de versement aux administrateurs et, le cas échéant, leur concordance avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité.

La publication de l'arrêté visé au sixième alinéa de l'article L. 114-26 du code de la mutualité n'étant pas intervenue à la date de rédaction de la présente note d'information, aucun contrôle de la régularité des remboursements visés à cet article ne peut être effectué.

Si la mutuelle n'établit pas le rapport prévu à l'article L. 114-17 du code de la mutualité, le commissaire aux comptes établit un rapport de carence. Cette irrégularité est signalée à l'assemblée générale au titre de la communication portant sur les irrégularités.

Dans ce cadre, le commissaire aux comptes s'interroge sur la nécessité d'informer l'Autorité de contrôle prudentiel en application de l'article L. 612-44 II du code monétaire et financier.

---

<sup>273</sup> Bulletin CNCC n°135, septembre 2004, p.551, EJ 2004-38.

<sup>274</sup> Bulletin CNCC n°157, mars 2010, p. 213, EJ 2009-05.

<sup>275</sup> Le texte de ces articles est reproduit au 8.4 de la présente note d'information.

### 6.102.2 Contrôles du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes :

- 1) obtient le rapport de la mutuelle qui « *détaille les sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur* » ;
- 2) prend connaissance des procédures mises en place par la mutuelle pour produire les informations figurant dans le rapport du conseil d'administration et vérifie, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, que l'information résultant de l'application de ces procédures concorde avec les données sous-tendant la comptabilité de la mutuelle ;
- 3) effectue les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifie, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice ;
- 4) effectue sur les éléments sélectionnés des contrôles sur :
  - la conformité des indemnités versées en application du deuxième alinéa de l'article L. 114-26 du code de la mutualité au regard des articles R. 114-4 à 7 du même code, notamment :
    - l'autorisation de l'assemblée générale ;
    - le respect des conditions de seuils pour attribuer de telles indemnités ;
    - le respect des plafonds des indemnités versées tant globalement, qu'individuellement ;
    - l'existence des comptes rendus annuels d'activités et du temps passé ;
    - la communication à l'occasion de l'assemblée de ces comptes rendus ;
  - la concordance des indemnités versées en application du deuxième alinéa, et le cas échéant du quatrième alinéa de l'article L. 114-26 du code de la mutualité avec :
    - la liste des mandats et fonctions exercées par chacun des administrateurs ;
    - la déclaration annuelle des salaires ;
    - la comptabilité ;
    - les règlements effectués sur la base d'une sélection ;
  - la conformité des indemnités versées en application du cinquième alinéa de l'article L. 114-26 du code de la mutualité au regard de l'article A. 114-0-26 du même code, notamment :
    - les conditions d'octroi ;
    - les modes de calcul de ces indemnités ;
    - le respect du plafond ;
  - la concordance avec la comptabilité des remboursements visés au sixième alinéa de l'article L. 114-26 du code de la mutualité, correspondant aux frais de garde d'enfants, de déplacement et de séjour. En l'absence de l'arrêté fixant les limites visées à cet alinéa, le commissaire aux comptes ne peut effectuer un contrôle de la régularité de ces remboursements ;
  - les avantages de toute nature : à ce titre le commissaire aux comptes vérifie :
    - le respect des autorisations préalables des organes compétents si elles sont prévues par les statuts ;
    - la concordance avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité des avantages ayant donné lieu à des versements ;
    - la sincérité de la description des avantages, qui ne donnent pas lieu à versement, mentionnés dans le rapport du conseil d'administration ;
- 5) vérifie la concordance entre le détail des sommes et avantages figurant dans le rapport du conseil d'administration de la mutuelle et l'information, prévue à l'article L 114-17 du code de la mutualité, communiquée de manière globale dans le rapport de gestion.

Le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaire de recevoir dans le cadre de cette intervention.

### 6.102.3 Etablissement de l'attestation<sup>276</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les informations données dans le rapport préparé par l'entité ne sont pas correctement établies, il demande au représentant légal de l'entité de les rectifier avant de délivrer son attestation. A défaut, il formule une observation dans son attestation.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus de certifier a (ont) une incidence sur les informations à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint le rapport établi, daté et signé par le représentant légal de la mutuelle.

### 6.103 Exemple d'attestation

**Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes de ... [Nom de la Mutuelle] portant sur les informations communiquées dans le cadre de l'article L. 114-17 du code de la mutualité relatif au rapport du conseil d'administration détaillant « les sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur » pour ... [l'exercice clos le ... [date de clôture] ou la période [du ... au ...]]**

Aux ... [adhérents de la mutuelle],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre Mutuelle et en application de l'article L. 114-17 du code de la mutualité relatif au rapport du conseil d'administration détaillant « les sommes et avantages de toute nature versées à chaque administrateur », nous avons établi la présente attestation portant sur les informations relatives à [l'exercice clos le ... [date de clôture] ou], figurant dans le rapport ci-joint.

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de votre conseil d'administration. Il nous appartient d'attester ces informations.

Il ne nous appartient pas de nous prononcer sur la valeur des avantages de toute nature octroyés aux administrateurs ni sur le contenu des comptes rendus d'activité.

Par ailleurs, en l'absence de la publication d'un arrêté, nous ne sommes pas en mesure de vérifier la régularité des remboursements de frais de garde d'enfants, de déplacement et de séjour visés au 6° de l'article L. 114-26 du code de la mutualité.

Nous avons mis en œuvre les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. Ces diligences qui ne constituent ni un audit ni un examen limité ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- vérifier la conformité des indemnités versées à chaque administrateur au titre de ses attributions permanentes en application du 2° et du 5° de l'article L. 114-26 du code de la mutualité avec les dispositions des articles R. 114-4 à R. 114-7 et A. 114-026 du même code [*le cas échéant*, ainsi que des dispositions statutaires] ;
- vérifier la concordance des indemnités versées et des remboursements avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ;

---

<sup>276</sup> Pour plus d'informations, se référer aux 3.71.6 et 2.51.6 de la présente note d'information.

- apprécier si les avantages qui ne donnent pas lieu à versements mentionnés dans le rapport du conseil d'administration sont présentés de manière sincère et, le cas échéant, vérifier leur concordance avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité.

#### *Conclusion sans observation*

Sur la base de nos travaux, nous attestons que :

- les indemnités versées à chaque administrateur au titre de ses attributions permanentes en application du 2° et du 5° de l'article L. 114-26 du code de la mutualité, figurant dans le rapport joint, sont conformes aux articles R. 114-4 à R. 114-7 et A. 114-026 du code de la mutualité [*le cas échéant, ainsi qu'aux dispositions statutaires*] ;
- les indemnités et remboursements versés à chaque administrateur figurant dans le rapport joint concordent avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ;
- les avantages de toute nature figurant dans le rapport joint sont présentés sincèrement et, le cas échéant, concordent avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité.

La présente attestation tient lieu de certification au sens de l'article L. 114-17 du code de la mutualité.

[Elle est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>277</sup>

#### *Conclusion avec observation(s)*

Sur la base de nos travaux, les informations figurant dans le rapport joint appellent de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

#### *Impossibilité de conclure*

En raison de la (ou des) réserve(s) [*ou du refus de certifier*] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes annuels, nous ne sommes pas en mesure d'attester les informations figurant dans le rapport joint.

#### *En cas de conclusion avec observation(s) ou d'impossibilité de conclure*

[Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte précisé au premier paragraphe et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.]<sup>277</sup>

[Lieu, date et signature]

---

<sup>277</sup> Cette phrase est ajoutée si le commissaire aux comptes le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.



## 7 AUTRES SUPPORTS OPERATIONNELS

### 7.1 QUESTIONNAIRES D'ACCEPTATION DE L'INTERVENTION

#### 7.11 Questionnaire relatif à l'acceptation d'une intervention dans le cadre de la NEP 9030

Le questionnaire ci-après constitue un aide-mémoire que le commissaire aux comptes peut choisir d'utiliser lors de l'acceptation d'une intervention d'attestation telle que prévue par la NEP 9030. Son utilisation ne revêt en aucun cas un caractère obligatoire et peut nécessiter une adaptation en fonction des circonstances propres à l'intervention, à l'entité concernée et au contexte de la demande.

Dans le questionnaire ci-après, en vue d'en faciliter l'utilisation, figurent, le cas échéant, en dessous des questions, sous format grisé des références à la NEP 9030 ou à la présente note d'information.

Client :	Questionnaire relatif à l'acceptation d'une intervention consistant à établir une attestation dans le cadre de la NEP 9030			Réf. :
Exercice :	Intervenant :			
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.
<p>1 Connait-on précisément le contexte de la demande, notamment le destinataire final et l'utilisation prévue de l'attestation ?</p> <p>NEP 9030 § 01 et 08 ainsi que 2.1 et 2.14 de la présente note d'information</p>				
<p>2 Lorsque l'attestation concerne une autre entité que celle au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé, avons-nous vérifié que l'entité concernée par l'attestation est effectivement une entité contrôlée ou contrôlante au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce ?</p> <p>NEP 9030 § 07 et 2.11 de la présente note d'information</p>				
<p>3 L'attestation porte-t-elle sur des informations établies par la direction ?</p> <p>NEP 9030 § 04 et 2.12 (introduction) ainsi que 2.12.1 de la présente note d'information</p>				
<p>4 Les informations à attester ont-elles un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité ?</p> <p>NEP 9030 § 04 : « (...) Ces informations peuvent être chiffrées ou qualitatives ou porter sur des éléments du contrôle interne de l'entité relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière tels qu'énoncés au troisième alinéa du paragraphe 14 de la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes. » NEP 9030 § 04 et § 14 ainsi que 2.12.2 à 2.12.4 de la présente note d'information</p>				
<p>5 Lorsque les informations comprennent des prévisions avons-nous vérifié qu'il ne nous est pas demandé de nous prononcer sur la possibilité de leur réalisation ?</p> <p>NEP 9030 § 05 et 2.12.5 de la présente note d'information</p>				

Client :	Questionnaire relatif à l'acceptation d'une intervention consistant à établir une attestation dans le cadre de la NEP 9030			Réf. :	
Exercice :		Intervenant :			
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.	
<p>6 Avons-nous considéré les autres limites relatives aux informations à attester (cf. 2.12.7 de la présente note d'information) ?</p> <p>Les limites visées au 2.12.7 de la présente note d'information sont relatives au fait que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– le document préparé par l'entité et destiné à être joint à l'attestation comporte des informations qui ne seront pas couvertes par l'attestation ;</li> <li>– les comptes dont sont issues les informations à attester ont été certifiés avec réserves, voire ont fait l'objet d'un refus de certifier ;</li> <li>– les informations à attester sont issues, par exemple, de la comptabilité analytique, qui n'a pas fait l'objet d'un audit ;</li> <li>– les informations à attester sont particulièrement sensibles et les travaux effectués (pour les besoins de la certification des comptes) ou les travaux complémentaires à effectuer ne permettront pas d'atteindre le degré de précision souhaité et donc d'obtenir le niveau d'assurance requis (par exemple, lorsque de la conclusion de l'attestation dépend l'attribution d'une prime à un dirigeant).</li> </ul>					
<p>7 Les procédures et systèmes d'information existants dans l'entité permettent-ils d'attester les informations ?</p>					
<p>8 Les travaux effectués dans le cadre de l'audit des comptes et les travaux complémentaires à effectuer permettront-ils d'atteindre le degré de précision souhaité et donc le niveau d'assurance requis ?</p>					
<p>9 Le document élaboré par l'entité comprendra-t-il au moins :</p> <p>NEP 9030 § 06 et 2.13 de la présente note d'information</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– les informations objet de l'attestation ? 2.13.1 de la présente note d'information</li> <li>– le nom du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ? 2.13.2 de la présente note d'information</li> <li>– la signature du dirigeant produisant l'information ? 2.13.2 de la présente note d'information</li> <li>– la date d'établissement du document ? 2.13.3 de la présente note d'information</li> </ul>					

Client :	Questionnaire relatif à l'acceptation d'une intervention consistant à établir une attestation dans le cadre de la NEP 9030			Réf. :	
Exercice :		Intervenant :			
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.	
<p>10 Les conditions de l'intervention sont-elles compatibles avec les dispositions du code de déontologie ?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- intégrité ;</li> <li>- impartialité ;</li> <li>- indépendance ;</li> <li>- conflit d'intérêts ;</li> <li>- compétence ;</li> <li>- confraternité;</li> <li>- discrétion.</li> </ul> <p>Notamment, il est interdit de procéder à la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués. NEP 9030 § 08 et 2.14 de la présente note d'information</p>					
<p>11 L'attestation est-elle demandée dans l'intérêt de l'entité elle-même et non pas dans l'intérêt exclusif d'un ou de certains associés (actionnaires, adhérents...) ?</p> <p>2.14.2 de la présente note d'information</p>					
<p>12 Le calendrier de notre intervention est-il compatible avec celui d'arrêté des comptes par l'organe compétent, de signature de notre rapport sur ces comptes et d'approbation de ceux-ci par l'organe délibérant ?</p> <p>2.16 de la présente note d'information</p>					
<p>13 Lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les informations à attester se rapportent à une entité contrôlée ou une entité contrôlante ;</li> <li>- les informations à attester sont relatives à des exercices non couverts par le mandat de commissaire aux comptes ;</li> <li>- l'attestation nous est demandée au cours du premier exercice d'un nouveau mandat ;</li> </ul> <p>avons-nous examiné si nous serons en mesure d'effectuer les travaux permettant d'obtenir le niveau d'assurance requis ?</p> <p>2.16 de la présente note d'information</p>					
<p>14 Les délais pour mettre en œuvre les travaux sont-ils suffisants ?</p> <p>NEP 9030 § 09 et 2.15 de la présente note d'information</p>					

Client :	Questionnaire relatif à l'acceptation d'une intervention consistant à établir une attestation dans le cadre de la NEP 9030			Réf. :
Exercice :		Intervenant :		
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.
15 Les conditions de l'intervention sont-elles compatibles avec les ressources dont nous disposons ?  <small>NEP 9030 § 09 et 2.15 de la présente note d'information</small>				
16 Si l'entité a désigné un ou plusieurs commissaires aux comptes, nous sommes-nous interrogés sur la nécessité que l'attestation soit signée par tous les co-commissaires aux comptes ?  <small>NEP 9030 § 21 et 2.71 de la présente note d'information</small>				
17 Dans l'affirmative avons-nous vérifié que les autres co-commissaires aux comptes ont accepté d'effectuer l'intervention ?  <small>NEP 9030 § 21 et 2.71 de la présente note d'information</small>				
18 Avons-nous pris en compte les risques complémentaires de mise en cause de notre responsabilité liés notamment à :  <ul style="list-style-type: none"> <li>– la complexité des informations à attester ;</li> <li>– l'existence ou non d'un référentiel de préparation des informations à attester ;</li> <li>– la portée de l'attestation ;</li> <li>– le calendrier d'arrêté des comptes, d'établissement du rapport sur ces comptes et d'approbation de ceux-ci par l'organe délibérant.</li> </ul> <small>2.16 de la présente note d'information</small>				
19 Selon notre compréhension des attentes de l'entité et de l'utilisateur final, considérons-nous que l'intervention demandée ainsi que son produit fini relèvent de la NEP 9030 et non pas de la NEP 9040 relative aux procédures convenues ?  <small>2.16 de la présente note d'information</small>				
Synthèse :  Acceptation de l'intervention <small>NEP 9030 § 10</small>				

7.12 Questionnaire relatif à l'acceptation par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée d'une intervention consistant à établir une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire

Le questionnaire ci-après constitue un aide-mémoire qu' « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée par l'attestation peut choisir d'utiliser lors de l'acceptation d'une intervention en application de textes légaux et réglementaires. Son utilisation ne revêt en aucun cas un caractère obligatoire et peut nécessiter une adaptation en fonction des circonstances propres à l'intervention, à l'entité concernée et au dispositif légal et réglementaire applicable.

Client :		Questionnaire relatif à l'acceptation par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée d'une intervention consistant à établir une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire			Réf. :
Exercice :		Intervenant :			
Questions		Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.
1 L'attestation porte-t-elle sur des informations établies par la direction ?  Cf. 2.12 (introduction) ainsi que 2.12.1 de la présente note d'information					
2 Les informations à attester ont-elles un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité ?  Cf. 2.12.2 à 2.12.4 de la présente note d'information					
3 Lorsque les informations comprennent des prévisions avons-nous vérifié qu'il n'est pas demandé au commissaire aux comptes de se prononcer sur la possibilité de leur réalisation ?  Cf. 2.12.5 de la présente note d'information					
4 Avons-nous considéré les autres limites relatives aux informations à attester ?  Ces limites (cf. 2.12.7 de la présente note d'information), dans le contexte d'une attestation prévue par un texte légal et réglementaire et effectuée par un commissaire aux comptes n'exerçant pas de mandat au sein de l'entité concernée, sont relatives au fait que : – le document préparé par l'entité et destiné à être joint à l'attestation comporte des informations qui ne seront pas couvertes par l'attestation ; – les informations à attester sont issues, par exemple, de la comptabilité analytique ; – les informations à attester sont particulièrement sensibles et les travaux à effectuer ne permettront pas d'atteindre le degré de précision souhaité et donc d'obtenir le niveau d'assurance requis.					
5 Les informations à attester sont-elles issues de comptes ayant fait l'objet d'un audit ?  Dans la négative, se référer à la réponse apportée à la question 7  Cf. 3.52 de la présente note d'information					
6 Les procédures et systèmes d'information existants dans l'entité permettent-ils d'attester les informations ?					

Client :	Questionnaire relatif à l'acceptation par « un » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée d'une intervention consistant à établir une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire			Réf. :	
Exercice :		Intervenant :			
Questions		Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.
7 Les travaux à effectuer permettront-ils d'atteindre le degré de précision souhaité et donc le niveau d'assurance requis, considérant, le cas échéant, que les comptes dont sont issues les informations à attester n'ont pas fait l'objet d'un audit ?					
8 Le document élaboré par l'entité comprendra-t-il au moins : – les informations objet de l'attestation ? – le nom du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ? – la signature du dirigeant ? – la date d'établissement du document ?					
9 Les conditions de l'intervention sont-elles compatibles avec les dispositions du code de déontologie ?  – intégrité ; – impartialité ; – indépendance ; – conflit d'intérêts ; – compétence ; – confraternité ; – discrétion.  Notamment, il est interdit de procéder à la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou à toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués.					
10 L'attestation est-elle demandée dans l'intérêt de l'entité elle-même et non pas dans l'intérêt exclusif d'un ou de certains associés (actionnaires, adhérents...) ?  2.14.2 de la présente note d'information					
11 Le calendrier de notre intervention est-il compatible avec celui d'arrêté des comptes par l'organe compétent et d'approbation de ceux-ci par l'organe délibérant ?					
12 Les délais pour mettre en œuvre les travaux sont-ils suffisants ?					
13 Les conditions de l'intervention sont-elles compatibles avec les ressources dont nous disposons ?					

Client :	Questionnaire relatif à l'acceptation par « <b>un</b> » commissaire aux comptes qui n'exerce pas de mandat au sein de l'entité concernée d'une intervention consistant à établir une attestation prévue par un texte légal ou réglementaire			Réf. :	
Exercice :		Intervenant :			
Questions		Oui	Non	N/A	Commentaires & Réf.
<p>14 Avons-nous pris en compte les risques complémentaires de mise en cause de notre responsabilité liés notamment à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– la complexité des informations à attester ;</li> <li>– l'existence ou non d'un référentiel de préparation des informations à attester ;</li> <li>– la portée de l'attestation ;</li> <li>– le calendrier d'arrêtés des comptes, d'établissement du rapport sur ces comptes et d'approbation de ceux-ci par l'organe délibérant.</li> </ul>					
Synthèse :					
Acceptation de l'intervention					

## 7.2 EXEMPLES DE LETTRE DE MISSION EN CAS D'INTERVENTION DANS LE CADRE DE LA NEP 9030

Le commissaire aux comptes peut choisir d'établir une nouvelle lettre de mission qui se substitue à sa lettre de mission initiale ou bien d'établir une lettre de mission complémentaire (cf. 2.3 de la présente note d'information). Dans les développements ci-après seul un exemple de lettre de mission complémentaire est présenté.

Au ... [*Représentant légal*<sup>278</sup> de l'entité au sein de laquelle le mandat de commissaire aux comptes est exercé]<sup>279</sup>,

... [*Entité*]

... [*Adresse*]

[*Madame ou Monsieur*],

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de ... [*nom de l'entité*] et en réponse à votre demande, nous vous faisons parvenir notre proposition d'intervention relative à la vérification des informations préparées par ... [*nom de l'entité*] relatives à l'exercice clos le ... [*date de clôture*] [*ou la période du ... au*]<sup>280</sup>. Cette intervention s'inscrit dans le cadre de notre mission de commissaire(s) aux comptes de ... [*l'entité*] dont les modalités d'intervention figurent dans notre lettre de mission en date du ... [*date de la lettre de mission CAC*]<sup>281</sup>. Sauf indication contraire dans la présente lettre, les dispositions prévues dans notre lettre de mission initiale s'appliquent.

### 1. Contenu et conditions de l'intervention

L'intervention s'inscrit dans le contexte suivant ... [*contexte à préciser*]<sup>282</sup>.

L'objectif de notre intervention est d'établir une attestation sur les ... [*informations*] dont la préparation et le contenu sont placés sous la responsabilité de ... [*préciser l'organe ou le membre de la direction allant produire les informations concernées*] de votre ... [*entité*], dans le contexte précisé ci-dessus.

Nous effectuerons notre intervention selon les normes d'exercice professionnel applicables en France.

---

<sup>278</sup> A adapter selon la forme juridique de l'entité.

<sup>279</sup> Lorsque l'attestation concerne l'entité dans laquelle le mandat est exercé, dans un souci de cohérence, la personne qui signe le document joint à l'attestation est généralement celle à qui est adressée la lettre de mission, bien que la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes* n'apporte pas de précision sur le destinataire de cette lettre au sein de l'entité.

<sup>280</sup> NEP 9030, paragraphe 06 : *Le commissaire aux comptes ne peut établir son attestation que si l'entité a élaboré un document qui comporte au moins (i) les informations objet de l'attestation ; (ii) le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ; (iii) la date d'établissement du document.*

<sup>281</sup> La référence à cette lettre de mission permet d'éviter d'avoir à reproduire les conditions générales d'intervention dans la lettre de mission attestation.

<sup>282</sup> Le commissaire aux comptes se fait préciser le contexte de la demande (cf. 2.1 de la présente note d'information et paragraphe 08 de la NEP 9030).



## 2. Nature et étendue des travaux

Notre attestation ne pourra être établie que si la direction de votre ... [entité] a préparé un document qui comporte au moins :

- les informations objet de l'attestation, le cas échéant, accompagnées d'une note décrivant les méthodes, les modalités, les principales hypothèses et les interprétations retenues pour leur élaboration ;
- le nom et la signature du dirigeant produisant l'information contenue dans le document ;
- la date d'établissement du document.

*(Concordance)*

Nos travaux auront pour objectif de nous permettre d'exprimer une conclusion sur la concordance des informations avec [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à votre ... [entité] en lien avec la comptabilité (telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion).

[*Ou bien*]

*(Cohérence)*

Nos travaux auront pour objectif de nous permettre d'exprimer une conclusion sur la cohérence des informations avec [la comptabilité *ou* les données sous-tendant la comptabilité *ou* les données internes à votre ... [entité] en lien avec la comptabilité (telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion).

[*Ou bien*]

*(Conformité)*

Nos travaux auront pour objectif de nous permettre d'exprimer une conclusion sur la conformité de ces informations avec ... [les dispositions issues de textes légaux ou réglementaires *ou* les dispositions des statuts *ou* les stipulations du contrat ... [à préciser] *ou* les procédures de contrôle interne de l'entité telles que décrites dans le document *ou* ... [à préciser]].

[*Ou bien*]

*(Présentation sincère)*

Nos travaux auront pour objectif de nous permettre d'exprimer une conclusion sur la présentation de manière sincère des informations objet de l'attestation.

[*Ou bien*]

*(Concordance et/ou cohérence et/ou conformité et/ou présentation sincère)*

Il nous appartient d'attester les informations [*le cas échéant*, ainsi] établies.

Il ne nous appartient pas en revanche de remettre en cause les hypothèses que vous avez retenues [*le cas échéant*] et, en particulier, de donner une interprétation au ... [*intitulé du contrat*]. [*Le cas échéant*,

Celles-ci comprennent notamment ... [à compléter].<sup>283</sup>

Nos travaux consisteront à : ... [décrire]<sup>284</sup>

Nous utiliserons notre connaissance de votre ... [entité] et de son environnement, ainsi que les travaux que nous avons déjà réalisés pour les besoins de la certification des comptes de votre ... [entité] et nous mettrons en œuvre les travaux complémentaires que nous estimerons nécessaires pour obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée.

Les travaux décrits ci-dessus ne constituent ni un audit, ni un examen limité effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France.

... [préciser l'organe ou le membre de la direction allant produire les informations concernées] devra mettre à notre disposition, sans restriction, tous les documents comptables de votre ... [entité] et, d'une manière générale, toutes les informations nécessaires à la bonne réalisation de notre mission.

Afin d'optimiser l'efficacité de nos équipes, nous vous communiquons en annexe 1 une liste indicative des documents et analyses dont nous souhaitons disposer. Nous comptons particulièrement sur le respect des dates indiquées.<sup>285</sup>

Tout au long de nos travaux, la direction fera des déclarations orales ou écrites, spontanées ou en réponse à des demandes spécifiques. Nous demanderons donc à la direction de nous confirmer ces éléments par écrit.<sup>286</sup>

### 3. Attestation

[Vous trouverez ci-joint un projet de l'attestation que nous prévoyons d'émettre à l'issue de notre intervention. Ce projet a pour seul objectif de vous indiquer la forme de cette attestation et la nature des diligences que nous mettrons en œuvre. Son contenu définitif dépendra évidemment du résultat de nos travaux.]<sup>287</sup>

A l'issue de nos travaux nous établirons une attestation à laquelle sera joint le document établi par la direction de votre ... [entité]. Cette attestation vous sera adressée dans le contexte décrit ci-avant et ne devra pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.

### 4. Honoraires

Nos honoraires sont fonction du niveau de qualification requis par la nature et la complexité des travaux effectués et du temps passé. Nos honoraires relatifs à cette intervention s'élèveront à ...

---

<sup>283</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile.

<sup>284</sup> Le commissaire aux comptes veille à la cohérence entre cette description et celle figurant dans le projet d'attestation.

<sup>285</sup> Ce paragraphe peut être supprimé si les documents concernés sont décrits au niveau des diligences à mettre en œuvre

<sup>286</sup> Si le commissaire aux comptes le juge utile.

<sup>287</sup> Ce paragraphe est ajouté, si le commissaire aux comptes estime utile de joindre le projet d'attestation à la lettre de mission. Dans ce cas, le projet de lettre de mission peut comporter la mention suivante : « Vous trouverez ci-joint un projet de l'attestation que nous prévoyons d'émettre à l'issue de notre intervention. Ce projet a pour seul objectif de vous indiquer la forme de cette attestation et la nature des diligences que nous mettrons en œuvre. Son contenu définitif dépendra évidemment du résultat de nos travaux. ».

[*Montant des honoraires*]. Ils s'entendent hors taxes, hors frais et hors débours.

Cette estimation d'honoraires repose sur des conditions de déroulement normal de notre intervention et sur une bonne disponibilité de vos services. Au cas où nous rencontrerions des difficultés particulières en cours d'intervention, nous pourrions être amenés, le cas échéant, à réviser cette estimation, en accord avec vous.

Nous vous rappelons par ailleurs que nos factures sont payables à réception.

#### 5. Organisation de la mission

L'intervention se déroulera sur la période allant du ... [date] au ... [date].

Les directeurs de mission et chefs de mission qui assureront l'organisation de la mission sous la responsabilité de(s) associé(s) signataire(s) sont : ...

[A compléter]

#### 6. Responsabilité et loi applicable

Les travaux mis en œuvre pour les besoins de notre attestation ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers qui auraient communication de notre attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins. En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre société, notre responsabilité à l'égard de votre société et de ses actionnaires est définie par la loi française et nous n'acceptons aucune extension de notre responsabilité au-delà de celle prévue par la loi française.

En aucun cas CAC [et, le cas échéant, Co-CAC] ne pourra(ont) être tenu(s) responsable(s) d'un quelconque dommage, perte, coût ou dépense résultant d'un comportement dolosif ou d'une fraude commise par les administrateurs, les dirigeants ou les employés de votre ... [entité] [le cas échéant, et de ... [l'entité] ... [nom de l'entité]].

La présente lettre de mission et l'attestation qui en résulte sont régies par la loi française. Les juridictions françaises ont compétence exclusive pour connaître de tout litige, réclamation ou différend pouvant résulter de notre lettre de mission ou de notre attestation, ou de toute question s'y rapportant. Chaque partie renonce irrévocablement à ses droits de s'opposer à une action portée auprès de ces tribunaux, de prétendre que l'action a été intentée auprès d'un tribunal incompétent, ou que ces tribunaux n'ont pas compétence.

Nous vous saurions gré d'accuser réception de cette lettre et de confirmer par écrit votre acceptation des termes et conditions de notre intervention en nous retournant un exemplaire signé de cette lettre revêtu de votre signature avec la mention « bon pour accord ».

Nous restons à votre disposition pour vous apporter tout complément d'information que vous pourriez souhaiter et vous prions de croire, [Madame ou Monsieur], à l'assurance de nos salutations distinguées.

[Lieu, date, signature]

---

Bon pour accord

Nous confirmons que la présente lettre décrit fidèlement la nature de l'intervention que nous attendons

de vous. Nous donnons notre accord, [conformément à notre politique d'autorisation des missions réalisées par notre(nos) commissaire(s) aux comptes] pour cette intervention dont nous agréons les modalités pratiques et de facturation.

Pour ... [*nom de l'entité*]<sup>288</sup> .....

(Nom et Fonction) .....

(Signature) .....

(Date) .....

---

<sup>288</sup> Lorsque l'attestation concerne l'entité dans laquelle le mandat est exercé, dans un souci de cohérence, la personne qui signe le document joint à l'attestation est généralement celle qui signe la lettre de mission, bien que la NEP 210 - *La lettre de mission du commissaire aux comptes* n'apporte pas de précision sur le signataire de cette lettre au sein de l'entité.

8.1 ACTIONS D'AIDE A LA CREATION, A LA DIFFUSION DU SPECTACLE VIVANT ET ACTIONS DE FORMATION DES ARTISTES

**a) Article L. 122-10 du code de la propriété intellectuelle**

*« La publication d'une œuvre emporte cession du droit de reproduction par reprographie à une société régie par le titre II du livre III et agréée à cet effet par le ministre chargé de la culture. Les sociétés agréées peuvent seules conclure toute convention avec les utilisateurs aux fins de gestion du droit ainsi cédé, sous réserve, pour les stipulations autorisant les copies aux fins de vente, de location, de publicité ou de promotion, de l'accord de l'auteur ou de ses ayants droit. A défaut de désignation par l'auteur ou son ayant droit à la date de la publication de l'œuvre, une des sociétés agréées est réputée cessionnaire de ce droit.*

*La reprographie s'entend de la reproduction sous forme de copie sur papier ou support assimilé par une technique photographique ou d'effet équivalent permettant une lecture directe.*

*Les dispositions du premier alinéa ne font pas obstacle au droit de l'auteur ou de ses ayants droit de réaliser des copies aux fins de vente, de location, de publicité ou de promotion.*

*Nonobstant toute stipulation contraire, les dispositions du présent article s'appliquent à toutes les œuvres protégées quelle que soit la date de leur publication. ».*

**b) Article L. 132-20-1 du code de la propriété intellectuelle**

*« I.-A compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 97-283 du 27 mars 1997, le droit d'autoriser la retransmission par câble, simultanée, intégrale et sans changement, sur le territoire national, d'une œuvre télédiffusée à partir d'un Etat membre de la Communauté européenne ne peut être exercé que par une société de perception et de répartition des droits. Si cette société est régie par le titre II du livre III, elle doit être agréée à cet effet par le ministre chargé de la culture.*

*Si le titulaire du droit n'en a pas déjà confié la gestion à l'une de ces sociétés, il désigne celle qu'il charge de l'exercer. Il notifie par écrit cette désignation à la société, qui ne peut refuser.*

*Le contrat autorisant la télédiffusion d'une œuvre sur le territoire national mentionne la société chargée d'exercer le droit d'autoriser sa retransmission par câble, simultanée, intégrale et sans changement, dans les Etats membres de la Communauté européenne.*

*L'agrément prévu au premier alinéa est délivré en considération :*

*1° De la qualification professionnelle des dirigeants des sociétés et des moyens que celles-ci peuvent mettre en œuvre pour assurer le recouvrement des droits définis au premier alinéa et l'exploitation de leur répertoire ;*

*2° De l'importance de leur répertoire ;*

*3° De leur respect des obligations que leur imposent les dispositions du titre II du livre III.*

*Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de délivrance et de retrait de l'agrément. Il fixe également, dans le cas prévu au deuxième alinéa, les modalités de désignation de la société chargée de la gestion du droit de retransmission.*

*II.- Par dérogation au I, le titulaire du droit peut céder celui-ci à une entreprise de communication audiovisuelle.*

*Les dispositions du I ne s'appliquent pas aux droits dont est cessionnaire une entreprise de communication audiovisuelle. »*

**c) Article L. 214-1 du code de la propriété intellectuelle**

*« Lorsqu'un phonogramme a été publié à des fins de commerce, l'artiste-interprète et le producteur ne peuvent s'opposer :*

*1° A sa communication directe dans un lieu public, dès lors qu'il n'est pas utilisé dans un spectacle ;*

*2° A sa radiodiffusion et à sa câblo-distribution simultanée et intégrale, ainsi qu'à sa reproduction strictement réservée à ces fins, effectuée par ou pour le compte d'entreprises de communication audiovisuelle en vue de sonoriser leurs programmes propres diffusés sur leur antenne ainsi que sur celles des entreprises de communication audiovisuelle qui acquittent la rémunération équitable.*

*Dans tous les autres cas, il incombe aux producteurs desdits programmes de se conformer au droit exclusif des titulaires de droits voisins prévu aux articles L. 212-3 et L. 213-1.*

*Ces utilisations des phonogrammes publiés à des fins de commerce, quel que soit le lieu de fixation de ces phonogrammes, ouvrent droit à rémunération au profit des artistes-interprètes et des producteurs.*

*Cette rémunération est versée par les personnes qui utilisent les phonogrammes publiés à des fins de commerce dans les conditions mentionnées aux 1° et 2° du présent article.*

*Elle est assise sur les recettes de l'exploitation ou, à défaut, évaluée forfaitairement dans les cas prévus à l'article L. 131-4.*

*Elle est répartie par moitié entre les artistes-interprètes et les producteurs de phonogrammes. »*

**d) Article L. 217-2 du code de la propriété intellectuelle**

*« I.- Lorsqu'il est prévu par le présent code, le droit d'autoriser la retransmission par câble, simultanée, intégrale et sans changement, sur le territoire national, de la prestation d'un artiste-interprète, d'un phonogramme ou d'un vidéogramme télédiffusés à partir d'un Etat membre de la Communauté européenne ne peut être exercé, à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 97-283 du 27 mars 1997, que par une société de perception et de répartition des droits. Si cette société est régie par le titre II du livre III, elle doit être agréée à cet effet par le ministre chargé de la culture.*

*Si le titulaire du droit n'en a pas confié la gestion à l'une de ces sociétés, il désigne celle qu'il charge de l'exercer. Il notifie par écrit cette désignation à la société, qui ne peut refuser.*

*Le contrat autorisant la télédiffusion sur le territoire national de la prestation d'un artiste-interprète, d'un phonogramme ou d'un vidéogramme mentionne la société chargée, le cas échéant, d'exercer le droit d'autoriser sa retransmission par câble, simultanée, intégrale et sans changement, dans les Etats membres de la Communauté européenne.*

*L'agrément prévu au premier alinéa est délivré en considération des critères énumérés à l'article L. 132-20-1.*

*Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de délivrance et de retrait de l'agrément. Il fixe également, dans le cas prévu au deuxième alinéa, les modalités de désignation de la société chargée de la gestion du droit de retransmission.*

*II.- Par dérogation au I, le titulaire du droit peut céder celui-ci à une entreprise de communication audiovisuelle.*

*Les dispositions du I ne sont pas applicables aux droits dont est cessionnaire une entreprise de communication audiovisuelle. »*

**e) Article L. 311-1 du code de la propriété intellectuelle**

*« Les auteurs et les artistes-interprètes des œuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes, ainsi que les producteurs de ces phonogrammes ou vidéogrammes, ont droit à une rémunération au titre de la reproduction desdites œuvres, réalisée à partir d'une source licite dans les conditions mentionnées au 2° de l'article L. 122-5 et au 2° de l'article L. 211-3.*

*Cette rémunération est également due aux auteurs et aux éditeurs des œuvres fixées sur tout autre support, au titre de leur reproduction réalisée à partir d'une source licite, dans les conditions prévues au 2° de l'article L. 122-5, sur un support d'enregistrement numérique. »*

**8.2 MONTANT DU BÉNÉFICE NET ET DES CAPITAUX PROPRES DANS LE CADRE DE LA PARTICIPATION DES SALAIRES AUX RESULTATS DE L'ENTREPRISE**

**a) Article L. 3326-1 du code du travail**

*« Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre.*

*Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée prévus au 4° de l'article L. 3324-1 sont réglées par les procédures stipulées par les accords de participation. A défaut, elles relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôts directs. Lorsqu'un accord de participation est intervenu, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires de cet accord.*

*Tous les autres litiges relatifs à l'application du présent titre sont de la compétence du juge judiciaire. »*

**b) Article D. 3325-1 du code du travail**

*« Sur demande de l'entreprise, l'attestation du montant du bénéfice net et des capitaux propres est établie soit par le commissaire aux comptes, soit par l'inspecteur des impôts. Dans ce dernier cas, la demande est accompagnée d'un état annexe rempli par l'entreprise, conformément à un modèle arrêté par le ministre chargé de l'économie. »*

8.3 MONTANT GLOBAL DES VERSEMENTS EFFECTUES EN APPLICATION DES 1 ET 4 DE L'ARTICLE 238 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS (MECENAT) – (ARTICLE L. 225-115 5° DU CODE DE COMMERCE)

« 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :

a) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;

b) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations culturelles ou de bienfaisance et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

d) Des sociétés ou organismes publics ou privés, agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;

e) D'organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'Etat ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence ;

e bis) De projets de thèse proposés au mécénat de doctorat par les écoles doctorales dans des conditions fixées par décret ;

e ter) De sociétés, dont l'Etat est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles ;

e quater) Des sociétés nationales de programme mentionnées à l'article 44 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et affectés au financement de programmes audiovisuels culturels ;

f) De la " Fondation du patrimoine " ou d'une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces versements à la " Fondation du patrimoine ", en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la " Fondation du patrimoine " et les propriétaires des immeubles,



*personnes physiques ou sociétés civiles composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires.*

*Les immeubles mentionnés au premier alinéa ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale. Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la gestion de l'immeuble est désintéressée et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :*

*1° Les revenus fonciers nets, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du 1 de l'article 39, générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;*

*2° Le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1°.*

*Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société ne doivent pas avoir conclu une convention avec la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2-1 précité, être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. Lorsque l'immeuble est détenu par une société mentionnée au premier alinéa, les associés ne peuvent pas être dirigeants ou membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ou d'une société qui entretiendrait avec la société donatrice des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39. Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ne peuvent être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société civile propriétaire de l'immeuble.*

*Les dons versés à d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.*

*g) De fonds de dotation :*

*1° Répondant aux caractéristiques mentionnées au a ;*

*2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements mentionnés au premier alinéa du présent 1 à des organismes mentionnés aux a à e bis ou à la Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux quatre premiers alinéas du f, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au sixième alinéa du même f. Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit.*

*Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au a.*

*Lorsque la limite fixée au premier alinéa est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond défini au premier alinéa.*

*La limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre du présent article.*

*Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.*

4. Ouvrent également droit, et dans les mêmes conditions, à la réduction d'impôt prévue au 1 les dons versés aux organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies et dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements tels que définis au 1 de l'article 12 du règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ou de fournir des prestations d'accompagnement à des petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I à ce règlement.

L'agrément est délivré à l'organisme s'il s'engage à respecter continûment l'ensemble des conditions suivantes :

1° La gestion de l'organisme est désintéressée ;

2° Ses aides et prestations ne sont pas rémunérées et sont utilisées dans l'intérêt direct des entreprises bénéficiaires ;

3° Les aides accordées entrent dans le champ d'application de l'article 15 du règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 précité ;

4° Le montant versé chaque année à une entreprise ne devra pas excéder 20 % des ressources annuelles de l'organisme ;

5° Les aides ne peuvent bénéficier aux entreprises exerçant à titre principal une activité visée à l'article 35.

Un organisme ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières ne relevant pas du 1 de l'article 12 du règlement mentionné au premier alinéa du présent 4, à la création, à la reprise ou au développement de petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I au même règlement ou de leur fournir des prestations d'accompagnement peut également se voir délivrer l'agrément, sous réserve du respect des conditions mentionnées aux 1°, 2°, 4° et 5° et du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis ou du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles ou du règlement (CE) n° 875/2007 de la Commission, du 24 juillet 2007, relatif à l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la pêche et modifiant le règlement (CE) n° 1860/2004

L'agrément accordé aux organismes qui le sollicitent pour la première fois porte sur une période comprise entre la date de sa notification et le 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date. En cas de demande de renouvellement d'agrément, ce dernier, s'il est accordé, l'est pour une période de cinq ans.

Un décret fixe les modalités d'application du présent article, notamment les dispositions relatives aux statuts des organismes bénéficiaires des dons, les conditions de retrait de l'agrément et les informations relatives aux entreprises aidées que les organismes communiquent au ministre ayant délivré l'agrément.

4 bis. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France

*répondant aux conditions fixées par le présent article.*

*Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article.*

*Un décret fixe les conditions d'application du présent 4 bis et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément. »*

#### 8.4 MUTUELLES - CERTIFICATION PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES DU RAPPORT VISE A L'ARTICLE L. 114-17 DU CODE DE LA MUTUALITE, DETAILLANT LES SOMMES ET AVANTAGES AU BENEFICE DE CHAQUE ADMINISTRATEUR

##### **a) Article L. 114-26 du code de la mutualité**

*« Les fonctions d'administrateur sont gratuites.*

*Cependant, lorsque l'importance de l'organisme le nécessite, l'assemblée générale peut décider d'allouer une indemnité au président du conseil d'administration ou à des administrateurs auxquels des attributions permanentes ont été confiées. Les cas et conditions de cette indemnisation, notamment le seuil d'activité à partir duquel elle peut être allouée, sont définis par décret en Conseil d'Etat.*

*L'organisme rembourse à l'employeur les rémunérations maintenues, pour permettre aux administrateurs salariés d'exercer leurs fonctions pendant le temps de travail, ainsi que les avantages et les charges y afférents.*

*Une convention conclue entre l'organisme, d'une part, et l'employeur, d'autre part, fixe les conditions de ce remboursement. Dans le cas où l'employeur ne maintient pas la rémunération, l'organisme peut verser au président et à l'administrateur ayant des attributions permanentes une somme d'un montant égal au montant brut du dernier salaire perçu.*

*Les administrateurs ayant la qualité de travailleurs indépendants ont droit à des indemnités correspondant à la perte de leurs gains, dans des limites fixées par arrêté du ministre chargé de la mutualité.*

*Les mutuelles, unions et fédérations remboursent également aux administrateurs les frais de garde d'enfants, de déplacement et de séjour, dans des limites fixées par arrêté du ministre chargé de la mutualité. [<sup>289</sup>]*

*Le présent article est applicable aux agents publics dans les conditions fixées par les dispositions statutaires ou réglementaires qui les régissent.*

*Les fonctions de membre du conseil d'administration d'une mutuelle, union ou fédération, ouvrant droit aux indemnités visées au deuxième alinéa du présent article ne constituent ni des activités professionnelles procurant des revenus au sens de l'article L. 161-22 du code de la sécurité sociale, ni une activité privée lucrative au sens de l'article 25 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires. »*

---

<sup>289</sup> Au jour de la publication de la présente note d'information l'arrêté n'est pas paru.

**b) Article R. 114-4 du code de la mutualité**

*« L'indemnité mentionnée au deuxième alinéa de l'article L. 114-26 peut être attribuée dans les organismes mutualistes qui, en moyenne annuelle au cours des trois derniers exercices, comptent au moins cinq mille membres participants recensés, ont encaissé au moins un million d'euros de cotisations ou ont employé au moins dix salariés en équivalent temps plein. »*

**c) Article R. 114-5 du code de la mutualité**

*« Le montant total des indemnités versées par un même organisme mutualiste en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 114-26 ne peut excéder celui du total des dix plus hautes rémunérations versées à ses salariés par cet organisme.*

*Pour un organisme qui, en moyenne annuelle au cours des trois derniers exercices, compte au moins cinquante mille membres participants, a encaissé au moins dix millions d'euros de cotisations ou a employé au moins cent salariés en équivalent temps plein, le montant total des indemnités mentionné au premier alinéa ne peut excéder celui du total des quinze plus hautes rémunérations versées à ses salariés par cet organisme »*

**d) Article R. 114-6 du code de la mutualité**

*« I.- Le montant annuel de l'indemnité, attribuée à un autre titre que le remboursement des rémunérations ou de la perte de gains et les remboursements de frais mentionnés au sixième alinéa de l'article L. 114-26, ne peut excéder le plafond prévu au premier alinéa de l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale pour l'année considérée.*

*Ce montant est toutefois porté à :*

*a) Deux fois le montant du plafond mentionné au premier alinéa pour les organismes qui, en moyenne annuelle au cours des trois derniers exercices, comptent au moins vingt-cinq mille membres participants, ont encaissé au moins cinq millions d'euros de cotisations ou ont employé au moins cinquante salariés en équivalent temps plein.*

*b) Trois fois le montant du plafond mentionné au premier alinéa pour les organismes qui, en moyenne annuelle au cours des trois derniers exercices, comptent au moins cinquante mille membres participants, ont encaissé au moins dix millions d'euros de cotisations ou ont employé au moins cent salariés en équivalent temps plein.*

*II.- Chacune des personnes mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 114-26 et bénéficiant d'une indemnité présente au conseil d'administration de l'organisme un compte rendu annuel des activités qu'elle exerce et du temps passé au service de la mutuelle.*

*Ce compte rendu est annexé au rapport prévu au c de l'article L. 114-17. »*

**e) Article R. 114-7 du code de la mutualité**

*« Le total des indemnités attribuées à un autre titre que le remboursement des rémunérations maintenues ou la perte de gains et les remboursements des frais mentionnés au sixième alinéa de l'article L. 114-26 que les présidents de conseil d'administration et les administrateurs, quel que soit le nombre de leurs mandats, peuvent recevoir au cours d'une année civile, ne peut excéder deux fois le montant du plafond prévu au premier alinéa de l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale de l'année considérée.*

*Ce montant peut être porté à trois fois le montant du plafond prévu au premier alinéa de l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale de l'année considérée lorsque les intéressés exercent au moins un de leurs mandats dans un organisme mentionné au b de l'article R. 114-6 ; »*

**f) Article A. 114-0-26 du code de la mutualité**

*« Les indemnités correspondant à la perte de leurs gains versées en application de l'article L. 114-26 aux administrateurs ayant la qualité de travailleurs indépendants auxquels des attributions permanentes ont été confiées peuvent être attribuées, au titre d'une année donnée, dans les organismes mutualistes qui, en moyenne annuelle au cours des trois derniers exercices, comptent au moins cinq mille membres participants recensés, ont encaissé au moins un million d'euros de cotisations ou ont employé au moins dix salariés en équivalent temps plein.*

*Les indemnités visées au premier alinéa versées au titre d'une année sont calculées sur la base du temps consacré par ces administrateurs à l'exercice de ces fonctions et du montant de leurs revenus professionnels de l'avant-dernière année déterminés en application des dispositions de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale ou L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime, justifiés par la communication à l'organisme mutualiste d'une copie de déclaration de revenus professionnels correspondante.*

*Le montant annuel de l'indemnité ne peut excéder une limite égale au montant du plafond prévu au premier alinéa de l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale pour l'année considérée.*

*Cette limite est toutefois portée à deux fois le montant du plafond mentionné au premier alinéa de l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, pour les organismes qui, en moyenne annuelle au cours des trois derniers exercices, comptent au moins vingt-cinq mille membres participants, ont encaissé au moins cinq millions d'euros de cotisations ou ont employé au moins cinquante salariés en équivalent temps plein. »*